

ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

*Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису*

ЛАБУНСЬКИЙ ОЛЕКСАНДР ОЛЕКСАНДРОВИЧ

УДК 346.7:346.12:347.73

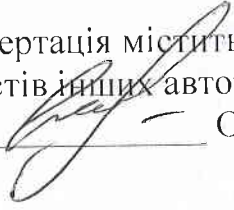
ДИСЕРТАЦІЯ

**ДЕРЖАВНА ПІДТРИМКА СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА
ЗАСОБАМИ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ:
ГОСПОДАРСЬКО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ**

Спеціальність 081 «Право»
Галузь знань 08 «Право»

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело


О. О. Лабунський

Науковий керівник: **Костенко Юлія Олександрівна**, кандидат юридичних наук,
доцент

Вінниця – 2026

АНОТАЦІЯ

Лабунський О. О. Державна підтримка суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання: господарсько-правовий аспект. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» у галузі знань 08 «Право». – Донецький національний університет імені Василя Стуса Міністерства освіти і науки України, Вінниця, 2026.

У Розділі 1 «Загально-правові засади державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання» на підставі співвідношення понять «державне регулювання господарської діяльності» та «державна підтримка суб'єктів господарювання» доведено, що державна підтримка малого бізнесу є цілеспрямованим елементом механізму державного регулювання економіки, який реалізується через комплекс правових, фінансових та управлінсько-організаційних форм, спрямованих на створення сприятливих умов для розвитку малого підприємництва, підвищення його конкурентоспроможності та забезпечення позитивного впливу на соціально-економічний розвиток держави.

Обґрунтовано, що податкова підтримка становить самостійний напрям державної підтримки суб'єктів малого підприємництва, яка відрізняється від фінансової за юридичною природою, джерелами походження, способами реалізації та економіко-правовими наслідками.

Уточнено поняття податкових стимулів з виділенням їх сутнісних характеристик: 1) комплексний характер мети запровадження, що охоплює: забезпечення надходжень до бюджетів різних рівнів, підтримку соціально та економічно пріоритетних видів діяльності, а також гармонізацію приватних і публічних інтересів у сфері податкових правовідносин; 2) реалізуються виключно через систему правових засобів (інструментів), закріплених у нормах ПК України, спрямованих на зменшення податкового зобов'язання та спрощення процедур виконання податкового обов'язку платником; 3) є однією з форм реалізації регулюючої функції податків, адже, направлено на створення державою сприятливих умов для здійснення економічної діяльності платниками податків; 4) непрямий

(опосередкований) характер впливу, оскільки не передбачає прямого бюджетного фінансування на користь суб'єктів господарювання.

Здійснено класифікацію засобів податкового стимулювання малого бізнесу залежно від їх місця у податковій системі з поділом на дві основні групи: 1) загальні податкові стимули, як правові інструменти, інтегровані у конструкцію окремих податків та зборів у межах загальної системи оподаткування, які поділяються на: а) податкові пільги, спрямовані на зменшення податкового навантаження (податкові вирахування; знижені ставки податків і зборів; повне або часткове звільнення від сплати податків і зборів); б) процедурні механізми, спрямовані на мінімізацію адміністративних витрат платника та спрощення процедур обліку, звітності й взаємодії з контролюючими органами (розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань або податкового боргу; встановлення спеціального періоду податкового звітування; використання процедур спрощеної реєстрації в якості платника податку на додану вартість; обмеження (мораторій) на окремі види податкових перевірок). Сукупність таких заходів не змінює об'єкта чи ставки оподаткування, але істотно спрощує порядок реалізації податкового обов'язку, що дозволяє віднести їх до окремої підгрупи інструментів податкового стимулювання адміністративно-процедурного характеру; 2) спеціальні податкові стимули, як цілеспрямовані заходи податково-правового регулювання, упроваджені виключно з метою підтримки та розвитку малого підприємництва, правовою формою яких є спрощена система оподаткування, обліку та звітності.

Удосконалено теоретико-правовий підхід щодо розмежування понять «державна підтримка» та «державна допомога» з уточненням, що державна допомога є особливою формою державної підтримки малого бізнесу, реалізація якої у формі податкових засобів вимагає їх оцінки на предмет відповідності таким критеріям як: фінансування за рахунок бюджетних ресурсів, селективність та створення економічної переваги окремим суб'єктам господарювання із потенційним впливом на конкуренцію.

Обґрунтовано, що податкова підтримка малого бізнесу в ЄС не має єдиного уніфікованого стандарту та варіюється залежно від національних економічних умов і

стратегічних пріоритетів держав. Фактично сформовано два основних підходи: 1) інтеграція заходів податкового стимулювання виключно у межах загальної системи оподаткування (Австрія, Франція, Іспанія, Португалія, Нідерланди, Бельгія, Німеччина, Угорщина), що реалізується через: а) прийняття консолідованого курсу щодо спрощення та гармонізації адміністрування податку на додану вартість для малого бізнесу; б) застосування презумптивних методів (форфетарних, паушальних та інших спеціальних режимів) при оподаткуванні доходів фізичних осіб – підприємців та самозайнятих осіб (PIT «personal income tax»), що дозволяють сплачувати податки на основі умовної, а не фактичної податкової бази. Додатково в межах цього податку запроваджено податкові відрахування для інвестування у капітал інноваційних стартапів, фінансування R&D, можливість застосування податкових канікул; в) застосування спеціальних заходів у сфері корпоративного оподаткування, серед яких: зниження основної ставки податку за умови реінвестування прибутку в активи, що відповідають вимогам програм «Transition 4.0» та «Transition 5.0»; можливість формування резервів для реінвестування з метою зменшення оподаткованого прибутку; підтримка інновацій через механізм «податкової премії»; надання податкових кредитів для інвестицій у регіонах з високим економічним ризиком; податкове стимулювання витрат на R&D, екологічні та соціально-економічно пріоритетні напрями діяльності; 2) запровадження паралельно з заходами податкової підтримки на рівні прибуткового та непрямиго оподаткування альтернативних спрощених режимів оподаткування для малого бізнесу за фіксованими ставками (Італія, Хорватія, Латвія, Литва, Румунія, Болгарія, Польща, Чехія).

На основі порівняльного аналізу практики податкової підтримки малого бізнесу в державах ЄС встановлено, що найбільш релевантним для України є використання досвіду Республіки Польща, що зумовлено комплексним характером поєднання спеціального податкового режиму (фіксованого податку – для приватних підприємців) із податковими стимулами для юридичних осіб – мікропідприємств (за умови, що їх доходи не перевищують еквівалент 2 млн євро за календарний рік) в межах загальної системи оподаткування. Така конструкція забезпечує гнучкість

податкової системи, дає змогу обирати модель оподаткування залежно від масштабів діяльності та сприяє формуванню стійкого середнього бізнесу. Для України збереження єдиного податку як інструменту податкової підтримки малого бізнесу має поєднуватися з розширенням податкових стимулів у межах загальної системи, що є необхідною передумовою підвищення конкурентоспроможності підприємців і поступової інтеграції до європейських економічних стандартів.

У Розділі 2 «Реалізація державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання» на підставі комплексного аналізу норм податкового та господарського законодавства виявлено теоретичні та практичні проблеми правового регулювання інструментів податкової підтримки суб'єктів малого підприємництва в межах загальної системи оподаткування, зокрема:

- 1) оподаткування прибутку підприємств: а) відсутність адресного стимулювання; б) обмежений вплив механізму прискореної амортизації, який поширюється лише на окремі групи основних засобів і не охоплює інвестиції в інноваційні, цифрові чи екологічні проекти, що зменшує його стимулюючий потенціал для малого бізнесу; в) складність застосування податкових різниць, що створює додаткові адміністративні бар'єри; г) обмежене використання міжнародного досвіду порівняно з країнами ОЕСД щодо запровадження спеціальних знижених ставок корпоративного податку або комплексних податкових пільг для малого бізнесу;
- 2) податку на додану вартість: а) обмежена сфера застосування касового методу; б) складність процедур формування податкового кредиту; в) надмірна «зарегульованість» обліково-звітних процедур адміністрування; г) відсутність стимулюючого підходу у сфері цифрового адміністрування, що не враховує організаційно-фінансову специфіку суб'єкта малого підприємництва.

Обґрунтовано, що подолання цих проблем потребує адаптації національної моделі оподаткування прибутку підприємств та стягнення податку на додану вартість до європейських принципів пропорційності, передбачуваності та податкової нейтральності, що забезпечить узгодження фіскальних інтересів держави з потребами малого бізнесу й сприятиме формуванню сприятливого податкового середовища для його сталого розвитку.

Дано оцінку ефективності функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності з урахуванням її переваг і недоліків, механізму оподаткування, що дозволило охарактеризувати її як ключовий інструмент державної підтримки малого бізнесу засобами податкового стимулювання.

Доведено, що концепція реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, визначена Національною стратегією доходів до 2030 року, характеризується виключно фіскальною спрямованістю та суперечать стратегічним цілям післявоєнного відновлення та євроінтеграції оскільки: а) передбачає звуження сфери застосування шляхом обмеження кола платників та видів діяльності, що суперечить принципу доступності до державної підтримки малого бізнесу; б) орієнтована на збільшення податкового навантаження, що нівелює стимулюючу функцію спеціального податкового режиму; в) передбачає ускладнення податкового адміністрування і контролю, що призводить до втрати ключової ознаки «спрощеності» та створює ризики повторної тінізації частини бізнесу, втрати соціально-економічного ефекту.

У Розділі 3 «Перспективи розвитку правового регулювання державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання» обґрунтовано концептуальний підхід щодо правового регулювання державної допомоги засобами податкового стимулювання, який розкриває її подвійний характер – як особливу форму державної підтримки розвитку малого бізнесу та потенційного чинника впливу на конкуренцію. На цій основі запропоновано напрями удосконалення правових засад реалізації податкових інструментів у межах інституту державної допомоги, які передбачають: 1) нормативне розмежування допустимих і недопустимих форм державної допомоги у сфері оподаткування з урахуванням критеріїв, напрацьованих практикою ЄС; 2) виключення з переліку форм державної допомоги відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів; 3) запровадження контролю за державною підтримкою учасників індустріальних парків, оскільки податкові пільги, що надаються в межах цього спеціального правового режиму, мають ознаки державної допомоги. Визначено, що їх виключення із сфери дії Закону України «Про

державну допомогу суб'єктам господарювання» суперечить принципам конкурентного права та міжнародним зобов'язанням України щодо гармонізації з правом ЄС; 4) забезпечення узгодженості між положеннями ПК України, Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» та підзаконних актів, зокрема Наказу Міністерства фінансів № 474 «Про затвердження Методології оцінювання інструментів податкової політики», шляхом інтеграції фінансово-економічної оцінки податкових видатків (на рівні Міністерства фінансів України) із правовою оцінкою їх допустимості (на рівні Антимонопольного комітету України), що забезпечить формування єдиної методологічної бази моніторингу податкових пільг як самостійної форми державної допомоги; 5) піддано критиці тимчасове призупинення механізмів контролю за державною допомогою в умовах воєнного стану, що створює ризики вибіркового надання податкових пільг суб'єктам господарювання органами місцевого самоврядування без належної правової оцінки їхнього впливу на конкуренцію.

Визначено, що державна допомога у формі податкових пільг, спрямованих на підтримку суб'єктів малого підприємництва є відносно допустимою, тобто такою, що може бути визнана Антимонопольним комітетом України допустимою для конкуренції за умови відповідності наступним вимогам: а) цільова спрямованість – передбачає досягнення однієї з цілей, визначених ч. 1 ст. 6 Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» та забезпечує реалізацію видів діяльності, які не могли б бути здійснені без державного втручання; б) стимулюючий ефект – має сприяти зростанню продуктивності, інвестиційній активності та інноваційного потенціалу суб'єктів малого підприємництва; в) необхідність і пропорційність – втручання держави має бути мінімально достатнім, а позитивний вплив заходу на економічний розвиток малого бізнесу повинен перевищувати потенційні бюджетні втрати; г) тимчасовість і періодичний перегляд – строк дії податкових пільг має бути обмеженим, із проведенням регулярного моніторингу їх ефективності; г) прозорість і контроль – передбачає відкритість інформації щодо умов, обсяги та бенефіціарів державної допомоги, а також здійснення її правової оцінки Антимонопольним комітетом України з урахуванням положень *acquis* ЄС; д)

узгодженість процедурного регулювання – процедури надання податкових пільг визначається виключно ПК України, тоді як їх оцінка як потенційної державної допомоги здійснюється у взаємодії з Антимонопольним комітетом України.

Узагальнено позитивний досвід податкової підтримки малого бізнесу в державах ЄС (Італії, Австрії, Франції, Німеччині, Хорватії, Румунії, Болгарії, Польщі, Чехії), що дозволило сформулювати напрями вдосконалення механізмів податкового стимулювання суб'єктів малого підприємництва у межах загальної системи оподаткування в Україні. Доцільним є: 1) запровадження інвестиційного податкового кредиту як права платника тимчасово зменшувати суму податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств або податку на доходи фізичних осіб на частку інвестиційних витрат, спрямованих на реалізацію інноваційних, R&D, екологічних, енергоефективних чи соціально значущих проектів; 2) формування інвестиційних резервів за рахунок реінвестованого прибутку (доходу) шляхом застосування зниженої ставки податку на прибуток підприємств або податку на доходи фізичних осіб на рівні 9 %; 3) часткове звільнення від оподаткування до 50 % прибутку (доходу), який інвестується в: а) цифрову та інноваційну R&D діяльність; б) екологічну модернізацію виробництва; в) розвиток «зеленої» економіки та енергоефективних технологій; г) професійну підготовку персоналу для впровадження сучасних цифрових технологій; 4) встановлення зниженої ставки податку на прибуток підприємств та податку на доходи фізичних осіб на рівні 9 % для новостворених суб'єктів малого підприємництва строком до 24 місяців з моменту державної реєстрації за умови дотримання наступних вимог: а) створення нових робочих місць, у тому числі для осіб з інвалідністю, ветеранів війни та внутрішньо переміщених осіб; б) документального підтвердження інвестиційних витрат, спрямованих на розвиток господарської діяльності; в) фактичного здійснення господарської діяльності на території України; г) збереження статусу суб'єкта малого підприємництва протягом усього періоду застосування пільги; д) обмеження за видами економічної діяльності (щодо діяльності, яка містить підвищені ризики тінізації економіки або має споживчо-рекреаційний характер: діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор, букмекерства, випуску та проведення

лотерей; виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів; діяльність курортно-рекреаційних комплексів без медичного призначення тощо).

Визначено основні напрями щодо удосконалення функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності відповідно до сучасних економічних умов та європейських стандартів податкової підтримки малого бізнесу, що передбачають розширення інструментів, спрямованих на: 1) стимулювання зайнятості шляхом: а) надання фізичним особам, які здійснюють незалежну професійну діяльність права переходу на єдиний податок; б) скасування загальної заборони на застосування такої системи нерезидентами, які провадять господарську діяльність на території України, що забезпечить дотримання принципу рівності платників та сприятиме залученню іноземних інвестицій і міграційного капіталу; 2) зниження податкового навантаження шляхом: а) запровадження диференційованих ставок єдиного соціального внеску для платників єдиного податку з урахуванням стадії розвитку бізнесу та соціально-економічних особливостей; б) розширення переліку видів рентної плати, від обов'язку сплати яких платники єдиного податку звільнюються; в) диференціації ставок єдиного податку із застосуванням понижувальних коефіцієнтів для суб'єктів, що здійснюють соціально орієнтовану діяльність, впроваджують інноваційні моделі бізнесу, практики сімейного підприємництва або заходи «зеленого переходу»; г) удосконалення механізму визначення оподатковуваного доходу платників третьої групи шляхом надання права враховувати документально підтверджені витрати, безпосередньо пов'язані з господарською діяльністю; 3) спрощення податкового адміністрування шляхом: а) розширення кола категорій платників, звільнених від застосування РРО/ПРРО, із забезпеченням належного контролю ризикових операцій на основі аналізу даних; б) цифрової модернізації адміністрування через розширення функціоналу електронного кабінету платника.

У результаті дисертаційного дослідження розроблено проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання та розвитку малого і середнього підприємництва в Україні».

Ключові слова: правове регулювання суспільних відносин, податкове законодавство, платник податків, податки, єдиний податок, спеціальний податковий

режим, спеціальний режим здійснення господарської діяльності, спрощена система оподаткування, податкові пільги, податкове зобов'язання, податковий кредит, податкові органи, суб'єкти малого підприємництва, малий бізнес, бізнес, суб'єкти господарювання, фізичні особи – підприємці, самозайняті особи, державна підтримка, державне стимулювання, фінансова підтримка, державна допомога, цифрова трансформація, захист від недобросовісної конкуренції, конкурентне законодавство, Європейський Союз, економіко-правовий підхід, сфера господарювання, інтелектуальна власність, суб'єкти інноваційної діяльності, інноваційні відносини, інновація, законодавче регулювання, інвестиції, товари і послуги, бюджет.

ABSTRACT

Labunskyi O. O. State Support for Small Business Entities through Tax Incentives: Economic and Legal Aspect. – Qualification scientific work as a manuscript.

Dissertation for obtaining the scientific degree of Doctor of Philosophy in the specialty 081 "Law" in the field of knowledge 08 "Law". – Vasyl' Stus Donetsk National University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Vinnytsia, 2026.

In Chapter 1 «General Legal Foundations of State Support for Small Business Entities through Tax Incentives» based on the correlation between the concepts of “state regulation of economic activity” and “state support for business entities,” it is demonstrated that state support for small business is a targeted element of the mechanism of state economic regulation, implemented through a set of legal, financial, and organizational-managerial forms aimed at creating favourable conditions for the development of small entrepreneurship, increasing its competitiveness, and ensuring a positive impact on the socio-economic development of the state.

It is substantiated that tax support constitutes an independent direction of state support for small business entities, which differs from financial support in its legal nature, sources of origin, methods of implementation, and economic and legal consequences.

The notion of tax incentives is уточнено (refined) by identifying their essential characteristics: the comprehensive nature of the purpose of their introduction, which encompasses ensuring revenues to budgets of different levels, supporting socially and economically priority types of activity, as well as harmonizing private and public interests within tax legal relations; implementation exclusively through a system of legal means (instruments) закрєплених in the provisions of the Tax Code of Ukraine, aimed at reducing the tax liability and simplifying procedures for the fulfilment of the taxpayer's tax obligation; being one of the forms of realization of the regulatory function of taxes, as it is aimed at the state's creation of favourable conditions for the conduct of economic activity by taxpayers; and an indirect (mediated) nature of influence, since it does not provide for direct budget financing in favour of business entities.

A classification of the means of tax stimulation of small business has been carried out depending on their place in the tax system, with division into two main groups: general tax

incentives, as legal instruments integrated into the structure of particular taxes and fees within the general taxation system, which are subdivided into tax benefits aimed at reducing the tax burden (tax deductions; reduced rates of taxes and fees; full or partial exemption from payment of taxes and fees) and procedural mechanisms aimed at minimizing the taxpayer's administrative costs and simplifying procedures of accounting, reporting, and interaction with controlling authorities (installment payment and deferral of tax liabilities or tax debt; establishment of a special tax reporting period; use of simplified registration procedures as a value added tax payer; restriction (moratorium) on certain types of tax audits). The aggregate of such measures does not change the object or the rate of taxation, but significantly simplifies the procedure for fulfilling the tax obligation, which makes it possible to attribute them to a separate subgroup of tax stimulation instruments of an administrative-procedural nature; and special tax incentives, as targeted measures of tax-law regulation introduced exclusively for the purpose of supporting and developing small entrepreneurship, the legal form of which is the simplified system of taxation, accounting, and reporting.

The theoretical and legal approach to distinguishing between the concepts of “state support” and “state aid” has been improved by clarifying that state aid is a special form of state support for small business, the implementation of which in the form of tax instruments requires their assessment for compliance with such criteria as financing at the expense of budgetary resources, selectivity, and creation of an economic advantage for certain business entities with a potential impact on competition.

It is substantiated that tax support for small business in the EU does not have a single unified standard and varies depending on national economic conditions and strategic priorities of states. In fact, two main approaches have been formed: integration of tax stimulation measures exclusively within the general taxation system (Austria, France, Spain, Portugal, the Netherlands, Belgium, Germany, Hungary), which is implemented through adoption of a consolidated course towards simplification and harmonization of the administration of value added tax for small business; application of presumptive methods (forfait, lump-sum, and other special regimes) in taxation of income of individual entrepreneurs and self-employed persons (PIT “personal income tax”), which allow taxes to

be paid on the basis of a conditional rather than an actual tax base. Additionally, within this tax, tax deductions have been introduced for investment in the capital of innovative start-ups, financing of R&D, and the possibility of applying tax holidays; application of special measures in the sphere of corporate taxation, including reduction of the basic tax rate subject to reinvestment of profit into assets that meet the requirements of the “Transition 4.0” and “Transition 5.0” programmes; the possibility to form reserves for reinvestment in order to reduce taxable profit; support for innovation through the “tax premium” mechanism; granting tax credits for investments in regions with high economic risk; tax stimulation of expenditure on R&D and environmentally and socio-economically priority areas of activity; and the introduction, in parallel with tax support measures at the level of income and indirect taxation, of alternative simplified taxation regimes for small business at fixed rates (Italy, Croatia, Latvia, Lithuania, Romania, Bulgaria, Poland, the Czech Republic).

On the basis of a comparative analysis of the practice of tax support for small business in EU Member States, it has been established that the most relevant for Ukraine is the use of the experience of the Republic of Poland, which is обусловлено (explained by) the complex nature of combining a special tax regime (a fixed tax for sole proprietors) with tax incentives for legal entities—micro-enterprises (provided that their income does not exceed the equivalent of EUR 2 million per calendar year) within the general taxation system. Such a design ensures flexibility of the tax system, enables choosing a taxation model depending on the scale of activity, and promotes the formation of a sustainable medium-sized business sector. For Ukraine, maintaining the single tax as an instrument of tax support for small business should be combined with expanding tax incentives within the general system, which is a necessary prerequisite for increasing entrepreneurs’ competitiveness and gradual integration into European economic standards.

In Chapter 2 «Implementation of State Support for Small Business Entities through Tax Incentives» on the basis of a comprehensive analysis of the provisions of tax and economic (commercial) legislation, theoretical and practical problems of legal regulation of tax support instruments for small business entities within the general taxation system are identified, in particular: corporate profit taxation—lack of targeted stimulation; limited effect of the accelerated depreciation mechanism, which applies only to certain

groups of fixed assets and does not cover investments in innovative, digital, or environmental projects, thereby reducing its stimulating potential for small business; complexity of applying tax differences, which creates additional administrative barriers; limited use of international experience compared to OECD countries regarding the introduction of special reduced corporate tax rates or comprehensive tax incentives for small business; value added tax—limited scope of application of the cash method; complexity of procedures for forming input tax credit; excessive “over-regulation” of accounting and reporting procedures of administration; absence of a stimulating approach in the sphere of digital administration, which does not take into account the organizational and financial specifics of small business entities. It is substantiated that overcoming these problems requires adaptation of the national model of corporate profit taxation and value added tax collection to European principles of proportionality, predictability, and tax neutrality, which will ensure balancing the state’s fiscal interests with the needs of small business and will promote the formation of a favourable tax environment for its sustainable development.

An assessment of the effectiveness of the functioning of the simplified system of taxation, accounting, and reporting has been provided, taking into account its advantages and disadvantages and the taxation mechanism, which made it possible to characterize it as a key instrument of state support for small business through tax incentives.

It is demonstrated that the concept of reforming the simplified system of taxation, accounting, and reporting, defined by the National Revenue Strategy until 2030, is exclusively fiscal in orientation and contradicts the strategic goals of post-war recovery and European integration, since it provides for narrowing the scope of application by limiting the circle of taxpayers and types of activity, which contradicts the principle of accessibility of state support for small business; it is oriented towards increasing the tax burden, which нивелирует (undermines) the stimulating function of the special tax regime; it provides for complication of tax administration and control, which leads to the loss of the key feature of “simplification” and creates risks of re-shadowing of part of business activity and loss of socio-economic effect.

In Chapter 3 «Prospects for the Development of Legal Regulation of State Support for Small Business Entities through Tax Incentives» a conceptual approach to

the legal regulation of state aid through tax incentives is substantiated, revealing its dual nature—as a special form of state support for small business development and a potential factor influencing competition. On this basis, directions for improving the legal foundations for the implementation of tax instruments within the institute of state aid are proposed, which include: normative differentiation between permissible and impermissible forms of state aid in the sphere of taxation taking into account criteria developed by EU practice; exclusion from the list of forms of state aid of deferral or installment payment of taxes, fees, or other mandatory payments; introduction of control over state support for participants of industrial parks, since tax benefits granted within this special legal regime have features of state aid. It is determined that excluding them from the scope of the Law of Ukraine “On State Aid to Undertakings” contradicts the principles of competition law and Ukraine’s international obligations regarding harmonization with EU law; ensuring consistency between the provisions of the Tax Code of Ukraine, the Law of Ukraine “On State Aid to Undertakings,” and subordinate legal acts, in particular Order of the Ministry of Finance No. 474 “On Approval of the Methodology for Evaluating Tax Policy Instruments,” by integrating the financial and economic assessment of tax expenditures (at the level of the Ministry of Finance of Ukraine) with the legal assessment of their permissibility (at the level of the Antimonopoly Committee of Ukraine), which will ensure the formation of a single methodological basis for monitoring tax benefits as an independent form of state aid; and criticism of the temporary suspension of state aid control mechanisms under martial law, which creates risks of selective granting of tax benefits to undertakings by local self-government bodies without proper legal assessment of their impact on competition.

It is determined that state aid in the form of tax benefits aimed at supporting small business entities is relatively permissible, that is, it may be recognized by the Antimonopoly Committee of Ukraine as permissible for competition, provided that it meets the following requirements: target orientation—entails achieving one of the objectives defined in Part 1 of Article 6 of the Law of Ukraine “On State Aid to Undertakings” and ensures the implementation of activities that could not be carried out without state intervention; stimulating effect—should contribute to productivity growth, investment activity, and innovative potential of small business entities; necessity and proportionality—state

intervention must be minimally sufficient, and the positive impact of the measure on the economic development of small business must exceed potential budget losses; temporariness and periodic review—the duration of tax benefits must be limited, with regular monitoring of their effectiveness; transparency and control—ensures openness of information regarding the conditions, amounts, and beneficiaries of state aid, as well as its legal assessment by the Antimonopoly Committee of Ukraine taking into account the provisions of the EU acquis; consistency of procedural regulation—procedures for granting tax benefits are determined exclusively by the Tax Code of Ukraine, whereas their assessment as potential state aid is carried out in cooperation with the Antimonopoly Committee of Ukraine.

The positive experience of tax support for small business in EU countries (Italy, Austria, France, Germany, Croatia, Romania, Bulgaria, Poland, the Czech Republic) has been summarized, which made it possible to formulate directions for improving tax stimulation mechanisms for small business entities within the general taxation system in Ukraine. It is advisable to introduce an investment tax credit as the taxpayer's right temporarily to reduce the amount of tax liability for corporate income tax or personal income tax by a portion of investment expenditures aimed at implementing innovative, R&D, environmental, energy-efficient, or socially significant projects; to form investment reserves from reinvested profit (income) through the application of a reduced corporate income tax rate or personal income tax rate at the level of 9%; to provide partial exemption from taxation of up to 50% of profit (income) reinvested in digital and innovative R&D activities, environmental modernization of production, development of a "green" economy and energy-efficient technologies, and professional training of personnel for the implementation of modern digital technologies; to establish a reduced corporate income tax rate and personal income tax rate at the level of 9% for newly established small business entities for up to 24 months from the date of state registration, subject to compliance with the following requirements: creation of new jobs, including for persons with disabilities, war veterans and internally displaced persons; documentary confirmation of investment expenditures aimed at business development; actual conduct of economic activity on the territory of Ukraine; preservation of the status of a small business entity throughout the period of application of

the incentive; restrictions by types of economic activity (with regard to activities that carry increased risks of shadowing of the economy or have a consumer-recreational nature: activities in the sphere of organization and conduct of gambling, betting, issuance and conduct of lotteries; production, export, import, sale of excisable goods; activities of resort and recreational complexes without medical purpose, etc.).

The main directions for improving the functioning of the simplified system of taxation, accounting, and reporting in accordance with current economic conditions and European standards of tax support for small business have been defined, providing for the expansion of instruments aimed at stimulating employment by granting individuals engaged in independent professional activity the right to switch to the single tax and abolishing the general prohibition on applying such a system by non-residents who conduct business activity in Ukraine, which will ensure compliance with the principle of equality of taxpayers and promote attracting foreign investment and migrant capital; reducing the tax burden by introducing differentiated rates of the single social contribution for single tax payers taking into account the stage of business development and socio-economic characteristics, expanding the list of rent payments from which single tax payers are exempt, differentiating single tax rates with the application of reducing coefficients for entities engaged in socially oriented activity, implementing innovative business models, family entrepreneurship practices, or “green transition” measures, and improving the mechanism for determining taxable income of third-group payers by granting the right to account for documented expenditures directly related to business activity; simplifying tax administration by expanding the categories of taxpayers exempt from the use of cash registers/software cash registers while ensuring proper control of risky transactions based on data analysis, and through digital modernization of administration by expanding the functionality of the taxpayer’s electronic cabinet.

As a result of the dissertation research, a draft Law of Ukraine “On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Laws of Ukraine regarding Stimulation and Development of Small and Medium-Sized Entrepreneurship in Ukraine” has been developed.

Keywords: legal regulation of social relations, tax legislation, taxpayer, taxes, single tax, special tax regime, simplified taxation system, tax reliefs, tax liability, input tax credit,

tax authorities, small business entities, small business, business, undertakings, individual entrepreneurs, self-employed persons, state support, state incentives, financial support, state aid, digital transformation, protection against unfair competition, competition law, the European Union, economic and legal approach, economic sphere, intellectual property, innovation entities, goods and services, budget.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА

Наукові праці, в яких опубліковані основні результати дисертації:

1. Лабунський О. О. Єдиний податок для приватних підприємців в умовах воєнного стану. *Правничий часопис ДонНУ імені Василя Стуса*. № 2. 2022. С. 92-102. DOI 10.31558/2786-5835.2022.2.10

URL: <https://jpchdnu.donnu.edu.ua/article/view/13582/13487>

2. Лабунський О. О. Державна підтримка малого бізнесу в країнах Європи за рахунок податкових важелів. *Юридичний бюлетень*. № 30. 2023. С. 35-42. DOI <https://doi.org/10.32850/LB2414-4207.2023.30.04>

URL: <http://www.lawbulletin.oduvs.od.ua/archive/2023/30/4.pdf>

3. Лабунський О. О. Щодо розмежування категорій «державна підтримка» та «державна допомога». *Науковий вісник Дніпровського державного університету внутрішніх справ*. 2025. № 1. С. 298-307. DOI <https://doi.org/10.32782/2078-3566-2025-1-38>

URL: <https://visnik.dduvs.edu.ua/index.php/visnyk/issue/view/76/73>

4. Костенко Ю.О., Лабунський О.О. Щодо поняття та змісту податкового стимулювання. *Право і суспільство*. 2025. № 2. С. 316-325. DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2025.2.41>

URL: <http://pravoisuspilstvo.org.ua/index.php/archiv?id=191>

Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

5. Лабунський О. О. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності, як спеціальний податковий режим. *Осінні юридичні читання – 2022. Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки*. Випуск XXXI. Матеріали ВНПК. 24 листопада 2022 р., Вінниця. ДонНУ імені Василя Стуса, 2022. С. 240-243.

6. Лабунський О. О. Щодо стимулюючої функції податків на прикладі спеціальних податкових режимів. *Весняні юридичні читання – 2023. Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки*. Випуск

XXXIII. Матеріали ВНПК. 20 квітня 2023 р., Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2023. С. 254-256.

7. Лабунський О. О. Оподаткування малого бізнесу в Австрії та Німеччині. *Осінні юридичні читання – 2023. Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки*. Випуск XXXIV. Матеріали ВНПК. 23 листопада 2023 р., Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2023. С. 266-269.

8. Лабунський О. О. Щодо підтримки малого бізнесу в зарубіжних країнах. *Приватно-правові та публічно-правові відносини: проблеми теорії та практики*. Матеріали III Міжнародної конференції. 06 жовтня 2023 року. Кропивницький: ДонДУВС, 2023. С. 440-443. URL: https://dnuvs.ukr.education/wp-content/uploads/2023/11/zbirnyk_materialiv_konferenczii_06_10_2023-2.pdf

9. Лабунський О. О. Щодо інструментів державної підтримки малого бізнесу в умовах воєнного стану. *Фінансова система України: сучасні виклики та загрози на шляху до Європейського Співтовариства*. Матеріали круглого столу. 19 квітня 2024 року. Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого, Харків: Право, 2024. С. 82-85.

10. Лабунський О. О. Щодо інституту державної допомоги суб'єктам господарювання. *Права людини, держава та суспільство в умовах воєнного стану*. Збірник матеріалів VIII Міжвузівської науково-теоретичної конференції, 22 жовтня 2024 р., К.: КТГГ, 2024. С. 263-267.

11. Лабунський О. О. Щодо розмежування понять «державна підтримка» та «державна допомога» у сфері господарських відносин. *Осінні юридичні читання – 2024. Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки*. Матеріали ВНПК. 21 листопада 2024 р., Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2024. С. 301-305.

12. Лабунський О. О. Сучасні тенденції цифровізації в бізнес-сфері України. *Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції*. Матеріали XV МНПК. 22 листопада 2024 р. Ірпінь: Міністерство фінансів України, Державний податковий університет, 2024. URL: <https://konf-pravo.kpi.ua/tsifrov/paper/view/31277>

13. Лабунський О. О. Щодо кваліфікації податкових інструментів як форми державної допомоги. *Весняні юридичні читання – 2025. Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки*. Матеріали ВНПК. 23-24 квітня 2025 р., Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2025. С. 149-153.

14. Лабунський О. О., Романюк А. С. Щодо оподаткування доходів самозайнятих осіб. *Осінні юридичні читання – 2025. Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки*. Матеріали ВНПК. 20-21 листопада 2025 р., Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2025. С. 202-205. URL: <https://drive.google.com/file/d/1nJ6hOaltg9p6GRHj486DJE31w1LZZI8h/view?usp=sharing>

ЗМІСТ

ВСТУП	25
РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА ЗАСОБАМИ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ	
36	
1.1. Поняття та зміст державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання	36
1.2. Засоби податкового стимулювання суб'єктів малого підприємництва та їх ознаки.....	52
1.3. Правове регулювання державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання в країнах ЄС	69
Висновки за розділом 1	89
РОЗДІЛ 2. РЕАЛІЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА ЗАСОБАМИ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ	
91	
2.1. Реалізація загальних засобів податкового стимулювання суб'єктів малого підприємництва	91
2.2. Особливості спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як спеціального засобу податкового стимулювання суб'єктів малого підприємництва	116
Висновки за розділом 2.....	146
РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА ЗАСОБАМИ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ	
152	
3.1. Державна допомога засобами податкового стимулювання як особлива форма державної підтримки суб'єктів малого підприємництва	152

3.2. Напрями удосконалення правового регулювання державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання	179
Висновки за розділом 3.....	199
ВИСНОВКИ.....	203
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	212
ДОДАТКИ.....	253

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

- АМКУ – Антимонопольний комітет України
- ВС – Верховний Суд
- ВВП – валовий внутрішній продукт
- ГКУ – Господарський кодекс України
- ДФЄС – Договір про функціонування Європейського Союзу
- ДМСУ – Державна митна служба України
- ДПСУ – Державна податкова служба України
- ЄС – Європейський Союз
- ЄСВ – єдиний соціальний внесок
- ЕК – Європейська Комісія
- ЄСПЛ – Європейський суд з прав людини
- ІПК – інвестиційний податковий кредит
- КМУ – Кабінет Міністрів України
- МПЗ – мінімальне податкове зобов'язання
- ОЕСР – Організація економічного співробітництва та розвитку
- ОМС – орган місцевого самоврядування
- ПК України – Податковий Кодекс України
- ПДВ – податок на додану вартість
- ПДФО – податок на доходи фізичних осіб
- ПРРО – програмний реєстратор розрахункових операцій
- РРО – реєстратор розрахункових операцій
- R&D – діяльність, пов'язана з дослідженнями та розробками
- ССООЗ – спрощена система оподаткування, обліку та звітності
- СМП – суб'єкт малого підприємництва
- ФОП – фізична особа – підприємець

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. Відповідно до положень Європейської хартії малих підприємств, стає економічне зростання та інноваційний розвиток можливі лише за умови пріоритетності малого бізнесу в державній політиці [1]. Як свідчить досвід країн ЄС, суб'єкти малого та середнього підприємництва становлять основу європейської економіки, виступають рушійною силою інноваційного розвитку, формують конкурентне середовище та забезпечують економічну стійкість. На їхню частку припадає 99 % усіх підприємств ЄС, які забезпечують роботою близько 100 мільйонів осіб, створюють понад 50 % ВВП та генерують додану вартість у більшості секторів економіки [2].

В Україні малий бізнес традиційно розглядається як фундамент національної економіки, а його розвиток – як передумова формування середнього класу, забезпечення зайнятості населення та збалансованого регіонального розвитку. До 2022 року кількість суб'єктів малого підприємництва залишалася відносно стабільною і становила близько 96 % від загальної кількості суб'єктів господарювання, що відповідало європейським тенденціям [3; 4]. Водночас повномасштабна збройна агресія російської федерації проти України зумовила суттєве скорочення кількості суб'єктів малого підприємництва – майже на 31 % (найбільші втрати зафіксовано у сферах роздрібною торгівлі, послуг та інформаційних технологій). Лише у 2024 році припинили діяльність близько 210 000 приватних підприємців, що стало рекордним показником за останні п'ять років [5]. Паралельно спостерігається уповільнення темпів створення нових суб'єктів господарювання, що свідчить про ускладнення умов ведення підприємницької діяльності.

В умовах воєнного стану мале підприємництво постає не лише як економічний, а й як соціальний стабілізатор, який відіграє вагомий роль у підтриманні зайнятості, забезпеченні продовольчої та фінансової безпеки, розвитку внутрішнього ринку та відновленні територій, постраждалих від бойових дій. Саме тому питання державної підтримки малого бізнесу набувають особливого значення, а використання інструментів податкового стимулювання стає одним із ключових напрямів

формування ефективної політики післявоєнного відновлення та забезпечення економічної стійкості України. Невипадково у «Стратегії відновлення, сталого розвитку та цифрової трансформації малого і середнього підприємництва на період до 2027 року» акцентовано, що одним із пріоритетів державної політики є підтримка суб'єктів малого і середнього підприємництва та стимулювання їх ділової активності шляхом удосконалення механізмів податкового адміністрування, спрощення податкового навантаження і звітності, зокрема, через зменшення розбіжностей у порядку адміністрування податків за різними системами оподаткування; детінізація діяльності самозайнятих осіб завдяки автоматизації обліку та запровадженню сприятливого податкового режиму [6].

У цьому контексті дослідження правових засад державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання є об'єктивно необхідним, оскільки саме податкові інструменти здатні забезпечити баланс між фіскальними інтересами держави та стимулюванням підприємницької активності, що набуває особливого значення в умовах реформування господарського законодавства, скасування ГК України, уніфікації приватного й публічного права та гармонізації національного законодавства з правом ЄС.

Методологія презентованого дослідження ґрунтується на теоретичних напрацюваннях у галузі господарського, адміністративного та податкового права. Серед вітчизняних наукових досліджень, присвячених безпосередньо поняттю та змісту державної підтримки суб'єктів малого підприємництва слід виділити роботи: О. В. Гарагонича, Ю. О. Громенко, А. М. Дорошенко, В. С. Джабраїлова, Д. В. Задихайла, Г. Л. Знаменського, Д. В. Лічак, О. Е. Ліллемяе, О. П. Подцерковного, І. Ф. Коваль, Г. О. Кубрак, Т. В. Некрасової, В. С. Новікової, К. Б. Починок, Н. О. Саніахметової, А. В. Шевчук, В. І. Щербини, Н. В. Щербакової та інших.

Предмет наукового дослідження визначає необхідність звернення до наукових робіт вчених-фінансистів, в яких здійснено аналіз проблем правового регулювання застосування податкових стимулів, зокрема: Ю. І. Аністратенко, Я. В. Греци, О. О. Дмитрик, М. П. Кучерявенка, В. В. Князькова, О. В. Кузнецової,

Д. А. Кобильника, М. О. Пожидаєвої, Д. М. Реви, А. А. Савінової, Є. Ю. Шаптали та інших.

Серед останніх монографічних досліджень, які безпосередньо присвячені правовим аспектам державної підтримки малого бізнесу в Україні слід виділити роботи: О. В. Кузнецової «Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців» (2021 р.); І. М. Феофанової «Допустимість державної допомоги: господарсько правовий аспект» (2023 р.); Г. О. Кубрак «Правові засади державної підтримки малого та середнього бізнесу в Україні» (2025 р.).

Разом з тим, сучасний етап соціально-економічних трансформацій потребує комплексного наукового осмислення ролі податкових стимулів у системі державної підтримки малого бізнесу, визначення ефективних правових механізмів їх реалізації та запозичення європейських підходів до правового регулювання цієї сфери. Саме ці чинники визначають актуальність, наукову новизну та практичну значущість обраної теми дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідної діяльності юридичного факультету Донецького національного університету імені Василя Стуса у межах тем: «Господарсько-правове та адміністративно-правове забезпечення сталого розвитку» на 2022-2024 р. (номер ДР 0122U002339); «Правові засади господарсько-правового та адміністративно-правового забезпечення повоєнного відновлення та розвитку України» на 2025-2026 р. (номер ДР 0124U004597), в межах яких дисертантом здійснено науково-теоретичну розробку поняття та змісту державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання, а також обґрунтовано пропозиції щодо вдосконалення законодавства у зазначеній сфері.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування нових науково-теоретичних положень щодо державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання та розробка на цій основі напрямів вдосконалення господарського та податкового законодавства, що регулює відповідні відносини.

Реалізація поставленої мети передбачає розв'язання таких *завдань*:

- дослідження і уточнення поняття державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання;
- аналіз загальнотеоретичних положень щодо визначення поняття державної допомоги суб'єктам господарювання засобами податкового стимулювання із встановленням критеріїв їх розмежування з аналогічними засобами в межах державної підтримки;
- аналіз і уточнення поняття податкових стимулів з виділенням їх сутнісних характеристик та підстав класифікації;
- порівняльно-правовий аналіз практики застосування податкових інструментів підтримки малого бізнесу в країнах ЄС;
- виділення та аналіз недоліків правового регулювання застосування засобів податкового стимулювання суб'єктів малого підприємництва в межах загальної системи оподаткування;
- здійснення комплексної оцінки ефективності функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності з уточненням характеристик її стимулюючого впливу;
- розробка пропозицій щодо удосконалення національного податкового законодавства щодо застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності;
- дослідження загальних засад правового регулювання податкового стимулювання суб'єктів малого підприємництва у межах прибуткового оподаткування;
- розробка пропозицій щодо запровадження інструментів податкового стимулювання суб'єктів малого підприємництва в межах податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість з урахуванням європейського досвіду.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають в процесі державної підтримки суб'єктів малого підприємництва.

Предметом дослідження є державна підтримка суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання: господарсько-правовий

аспект.

Методи дослідження. Дисертаційне дослідження здійснено з використанням методів діалектичного, системно-структурного, порівняльно-правового, статистичного, формально-логічного та інших загальнонаукових і спеціальних методів пізнання. Поняття, зміст, форми державної підтримки СМП та законодавчих основ запровадження податкових стимулів досліджено за допомогою діалектичного методу пізнання правової та соціальної дійсності.

За допомогою системно-структурного методу проаналізовано взаємозв'язок між такими категоріями, як: «державне регулювання», «державна підтримка» та «державна допомога» (підрозділ 1.1). Порівняльно-правовий метод застосовано для аналізу окремих аспектів правового регулювання податкової підтримки малого бізнесу у країнах ЄС, США, Канади, Великобританії (підрозділи 1.3; 3.1; 3.2). Статистичний метод використано для дослідження правозастосовної практики у сфері оподаткування малого бізнесу в межах загальної системи оподаткування та ССООЗ. Формально-логічний застосовано для аналізу законодавства України, що; встановлення основних напрямів вдосконалення правового регулювання державної підтримки СМП засобами податкового стимулювання (підрозділи 3.1, 3.2).

Науково-теоретичним підґрунтям дослідження стали праці фахівців у галузі господарського та податкового права, загальної теорії держави і права.

Емпіричну основу дослідження склало законодавство України, законодавство зарубіжних країн, міжнародно-правові акти, акти ЄС, судова практика, статистичні дані.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертаційна робота є першим в Україні комплексним системним дослідженням правового регулювання державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання у господарсько-правовому вимірі в умовах євроінтеграційних процесів, що дозволило обґрунтувати відповідні пропозиції щодо удосконалення нормативно-правового регулювання відносин у цій сфері.

Наукова новизна одержаних у дисертації результатів конкретизується, зокрема в наступних основних положеннях, висновках, пропозиціях.

Вперше:

- обґрунтовано що податкова підтримка становить самостійний напрям державної підтримки суб'єктів малого підприємництва, яка відрізняється від фінансової за правовою природою, джерелами походження, способами реалізації та економіко-правовими наслідками, що зумовлює доцільність внесення змін до Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні», де у ч. 1 ст. 15 після слів «... підвищення кваліфікації управлінських кадрів та кадрів ведення бізнесу» доповнити словами: «а також податкову підтримку суб'єктів малого підприємництва»;

- розроблено напрями удосконалення правових засад реалізації податкових інструментів у межах інституту державної допомоги, які передбачають: 1) нормативне розмежування допустимих і недопустимих форм державної допомоги; 2) виключення з переліку форм державної допомоги відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів; 3) запровадження контролю за державною підтримкою учасників індустріальних парків, оскільки податкові пільги, що надаються в межах цього спеціального правового режиму, мають ознаки державної допомоги; 4) забезпечення узгодженості між положеннями ПК України, Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» та підзаконних актів, зокрема Наказу Міністерства фінансів № 474 «Про затвердження Методології оцінювання інструментів податкової політики»; 5) відмову від тимчасового призупинення механізмів контролю за державною допомогою в умовах воєнного стану, що створює ризики вибіркового надання податкових пільг суб'єктам господарювання органами місцевого самоврядування без належної правової оцінки їхнього впливу на конкуренцію.

Удосконалено положення щодо:

- розмежування понять «державна підтримка» та «державна допомога» з уточненням, що державна допомога є особливою формою державної підтримки, що функціонує в межах спеціального правового режиму, процедурне регулювання якого визначене Законом України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання», а

її ідентифікація та оцінка здійснюється виключно на підставі законодавчо визначених критеріїв;

- правових засад застосування інвестиційного податкового кредиту шляхом обґрунтування доцільності закріплення у Загальних положеннях ПК України окремої статті, у якій доцільно передбачити: 1) визначення інвестиційного податкового кредиту як права платника податку тимчасово зменшувати суму податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств або податку на доходи фізичних осіб на частину інвестиційних витрат, спрямованих на реалізацію інноваційних, науково-дослідних, екологічних, енергоефективних чи соціально значущих проектів; 2) поширення його дії на всіх платників податків незалежно від організаційно-правової форми; 3) чітке нормативне визначення переліку витрат, які можуть бути враховані при його розрахунку; 4) гнучку шкалу розмірів і строків дії (у розмірі до 20 % суми інвестиційних витрат строком до 5 років з можливістю продовження для високотехнологічних або соціально орієнтованих проектів); 5) чітко визначені механізми звітності та моніторингу результатів використання, що гарантуватиме прозорість, ефективність та цільовий характер;

- правових засад застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності з обґрунтуванням пропозицій щодо: а) надання фізичним особам, які здійснюють незалежну професійну діяльність права переходу на єдиний податок; б) скасування загальної заборони на застосування єдиного податку нерезидентами, які провадять господарську діяльність на території України; в) запровадження диференційованих ставок ЄСВ для платників єдиного податку з урахуванням стадії розвитку бізнесу та соціально-економічних умов їх діяльності; г) розширення переліку видів рентної плати, від обов'язку сплати яких звільняються платники єдиного податку; д) диференціації ставок єдиного податку із застосуванням понижувальних коефіцієнтів для суб'єктів, які здійснюють соціально орієнтовану діяльність, впроваджують інноваційні моделі бізнесу, сімейне підприємництво або заходи «зеленого переходу»; е) удосконалення механізму визначення оподатковуваного доходу платників третьої групи шляхом надання їм права враховувати документально підтверджені витрати, безпосередньо пов'язані з

провадженням господарської діяльності; ж) розширення категорій платників, звільнених від застосування РРО/ПРРО з урахуванням ризик-орієнтованого підходу до контролю готівкових операцій; і) цифрової модернізації адміністрування єдиного податку, зокрема, шляхом інтеграції електронних сервісів та платіжної інфраструктури для автоматизованого податкового обліку та звітності.

Дістали подальший розвиток положення щодо:

- уточнення поняття податкових стимулів суб'єктів малого підприємництва та їх класифікації залежно від місця у податковій системі з поділом на дві основні групи: 1) загальні податкові стимули, як правові інструменти, інтегровані у конструкцію окремих податків та зборів у межах загальної системи оподаткування, які поділяються на: а) податкові пільги, спрямовані на зменшення податкового навантаження (податкові вирахування; знижені ставки податків і зборів; повне або часткове звільнення від сплати податків і зборів); б) інструменти податкового стимулювання адміністративно-процедурного характеру, спрямовані на мінімізацію адміністративних витрат платника та спрощення процедур обліку, звітності й взаємодії з контролюючими органами (розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань або податкового боргу; встановлення спеціального періоду податкового звітування; використання процедур спрощеної реєстрації в якості платника податку на додану вартість; обмеження (мораторій) на окремі види податкових перевірок); 2) спеціальні податкові стимули, як цілеспрямовані заходи податково-правового регулювання, упроваджені виключно з метою підтримки та розвитку малого підприємництва, правовою формою яких є спрощена система оподаткування, обліку та звітності;

- критеріїв кваліфікації податкових засобів державної підтримки як державної допомоги, що передбачає одночасне виконання наступних умов: 1) надання економічних переваг суб'єктам господарювання опосередковано за рахунок державних або місцевих ресурсів, у тому числі у формі податкових видатків (недоотриманих бюджетних доходів); б) вибіркового характеру, тобто відступає від загального податкового режиму і створює перевагу для окремих суб'єктів господарювання або певних видів економічної діяльності; в) здійснення потенційного

впливу на економічну конкуренцію та торгівлю, посилюючи ринкову позицію окремих суб'єктів господарювання. За відсутності хоча б однієї з наведених ознак податковий засіб не може бути кваліфікований як державна допомога;

- напрямів удосконалення правового регулювання податкових інструментів державної підтримки суб'єктів малого підприємництва шляхом обґрунтування необхідності їх системної узгодженості із стратегічними цілями економічного розвитку держави та сучасними соціально-економічними викликами. Визначено, що підвищення ефективності податкового стимулювання забезпечується комплексним удосконаленням спеціальних податкових режимів і стимулюючих елементів загальної системи оподаткування з дотриманням принципу нормативної узгодженості та орієнтацією на потреби малого бізнесу. Наголошено на необхідності гармонізації національних податкових підходів із європейською практикою регулювання державної підтримки підприємництва в контексті імплементації *acquis* ЄС.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що висновки та пропозиції, зроблені в дисертації, можуть бути використані у:

– *науково-дослідній роботі* – для подальших наукових досліджень податкової державної підтримки малого бізнесу;

– *правотворчості* – для вдосконалення норм ПК України, Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні», Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» (підготовлено проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання та розвитку малого і середнього підприємництва в Україні» Додаток А);

– *правозастосуванні* – для вдосконалення практики застосування норм господарського, податкового законодавства та права ЄС при оподаткуванні суб'єктів малого підприємництва податком на доходи фізичних осіб, податком на прибуток підприємств, податком на додану вартість та єдиним податком (Довідка ГУ ДПС у Вінницькій області про впровадження результатів дисертаційного дослідження) (Додаток Б);

– *освітньому процесі* – під час викладання навчальних дисциплін «Фінансове

право», «Господарське право», «Проблеми податкового права» (Акт впровадження результатів дисертаційного дослідження № 31-25/12.0-24 від 14.11.2025 р. Додаток В).

Особистий внесок здобувача. Сформульовані в дисертації положення, узагальнення, висновки, рекомендації, пропозиції обґрунтовані на підставі особистих досліджень автора, професійного досвіду у сфері правозастосовної практики, у результаті опрацювання й аналізу наукових, нормативних і статистичних джерел.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження доповідались та обговорювались на: Всеукраїнській науково-практичній конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених *«Осінні юридичні читання – 2022. Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки»* (м. Вінниця, 4 листопада 2022 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених *«Весняні юридичні читання – 2023. Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки»* (м. Вінниця, 20 квітня 2023 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених *«Осінні юридичні читання – 2023. Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки»*. (м. Вінниця, 23 листопада 2023 р.); III Міжнародної конференції *«Приватно-правові та публічно-правові відносини: проблеми теорії та практики»* (м. Кропивницький, 06 жовтня 2023 р.); Круглому столі *«Фінансова система України: сучасні виклики та загрози на шляху до Європейського Співтовариства»* (м. Харків, 19 квітня 2024 р.); VIII Міжвузівської науково-теоретичної конференції *«Права людини, держава та суспільство в умовах воєнного стану»* (22 жовтня 2024 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених *«Осінні юридичні читання – 2024. Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки»* (м. Вінниця, 21 листопада 2024 р.); XV МНПК *«Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції»* (м. Ірпінь, 22 листопада 2024 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених *«Весняні юридичні читання – 2025. Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки»* (м. Вінниця, 23-24 квітня 2025 р.);

Всеукраїнській науково-практичній конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених *«Осінні юридичні читання – 2025. Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки»* (м. Вінниця, 20–21 листопада 2025 р.).

Публікації. За темою дисертації опубліковано чотири наукові статті у фахових наукових виданнях України, а також десять тез доповідей на науково-практичних конференціях.

Структура дисертації обумовлена метою, завданнями і предметом дослідження та складається із вступу, трьох розділів, сьомі підрозділів, висновків. Загальний обсяг дисертації складає 187 сторінки. Робота містить також список використаних джерел із 383 найменувань та додатки.

РОЗДІЛ 1. ЗАГАЛЬНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА ЗАСОБАМИ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ

1.1. Поняття та зміст державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання

В Україні малий бізнес традиційно розглядається як фундамент національної економіки. Проте, починаючи з 2022 року, внаслідок військової агресії Російської Федерації, відбувається суттєве скорочення кількості СМП – майже на 31 % [5]. Попри це, малий бізнес продовжує відігравати помітну роль у забезпеченні соціально-економічної стабільності держави: на його частку припадає близько 27 % зайнятого населення, близько 20 % створеної в державі доданої вартості та в цілому за своєю кількістю становлять 94,17 % в загальному обсязі суб'єктів господарювання (0,19 % – припадає на великі підприємства та 5,64 % – на середні) [4], що робить таку категорію бізнесу однією з пріоритетних з точки зору державної підтримки. Водночас, якщо порівнювати ці показники з країнами ЄС, де СМП забезпечують у середньому 38,7 % ВВП, 49,8 % зайнятості та 42,5 % створеної доданої вартості [7; 8]. виявляється наявність значного нереалізованого потенціалу українського малого бізнесу як структурного елемента національної економіки [9, с. 11].

Саме тому питання державної підтримки малого бізнесу набуває особливого значення. Слід зазначити, що підтримка суб'єктів малого і середнього підприємництва та стимулювання їх ділової активності шляхом удосконалення механізмів податкового адміністрування, спрощення податкового навантаження й звітності, у тому числі шляхом зменшення відмінностей у порядку адміністрування податків за різними системами оподаткування, детінізації діяльності самозайнятих осіб через автоматизацію обліку та запровадження сприятливого податкового режиму визначено як пріоритет «Стратегії відновлення, сталого розвитку та цифрової трансформації малого і середнього підприємництва на період до 2027 року» [6]. Окрім

цього, однією із цілей зазначеної Стратегії є – приведення у відповідність з правом ЄС законодавчого визначення малого і середнього підприємництва.

Пункт 2 ст. 2 Додатку 1 до Регламенту Комісії ЄС № 651 закріплює, що малим підприємством визнається підприємство, в якому працює менше 50 осіб і річний оборот та/або річний баланс якого не перевищує 10 мільйонів євро, а суб'єктами мікропідприємництва – є ФОП та юридичні особи, якщо їх середня чисельність працівників протягом календарного року не перевищує 10 осіб, а річний дохід – еквівалент 2 млн євро [10]. Норми господарського законодавства України було приведено у відповідність до європейських стандартів у рамках виконання Угоди про асоціацію з ЄС (Додаток XVII «Нормативно-правове наближення»): ч. 3 ст. 55 ГК України містила аналогічний поділ суб'єктів господарювання [11; 12]. Наразі, через скасування ГК України, відповідні положення закріплено п. 4 ст. 2 Закону України «Про особливості регулювання діяльності юридичних осіб окремих організаційно-правових форм у перехідний період та об'єднань юридичних осіб» від 9 січня 2025 року № 4196 [13]. В цьому контексті хотілося б відразу зауважити на два моменти. По-перше, у межах цього дослідження терміни «суб'єкти малого підприємництва» і «суб'єкти мікропідприємництва» не розмежовуються, оскільки з позиції реалізації державної регуляторної політики поняття «суб'єкти малого підприємництва» охоплює також суб'єктів мікропідприємництва (ст. 1 Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні») [14]. По-друге, при аналізі правового статусу СМП, зокрема як платників податків, на яких поширюються спеціальні податкові стимули (наприклад, у межах ССООЗ), необхідно виходити з критеріїв, визначених безпосередньо нормами ПК України. Вони мають самостійний регулятивний характер і суттєво відрізняються від критеріїв, встановлених у господарському законодавстві. На ці особливості буде детальніше звернено увагу у другому розділі дисертаційного дослідження при дослідженні особливостей справляння таких податків, як ПДФО, податок на прибуток підприємств та ПДВ.

Аналіз правового регулювання державної підтримки СМП припускає декілька напрямків наукового дослідження: визначення поняття та змісту державної

підтримки малого бізнесу; дослідження процедурного порядку надання різних форм державної підтримки СМП; роль держави у відновленні економічної активності СМП та визначення напрямів та інструментів забезпечення їх сталого соціально-економічного розвитку тощо. Будь-яка з окреслених проблем може бути покладена в основу самостійного наукового дослідження, що фактично й відбувається у вітчизняній науці [15-25].

В межах цього розділу дисертаційного дослідження доцільним видається зосередити увагу на конкретизації питань, пов'язаних із реалізацією форм державної підтримки малого бізнесу, правовим та економічним проявом яких є їх розвиток за допомогою саме податкових важелів. Перш ніж говорити про державну підтримку малого бізнесу засобами податкового стимулювання, необхідно визначитися із поняттям державної підтримки взагалі.

Варто відмітити, що для України надання суб'єктам господарювання державної підтримки не є чимось новим. Відповідні заходи (субсидії, гранти, податкові та інші пільги тощо) з середини 90-х років ХХ ст. поступово запроваджувалися з метою розвитку найбільш важливих галузей економіки, забезпечення захисту навколишнього середовища, створення нових робочих місць, розвитку регіонів, що в цілому сприяло забезпеченню стабільності та ефективності національної економіки, підвищенню обсягів бюджетних надходжень тощо. Про позитивний результат застосування різних форм державної підтримки суб'єктів господарювання, що призводять до збільшення кількості СМП, обсягів виготовленої і реалізованої продукції у секторі малого бізнесу неодноразово зауважено науковцями та практиками [26, с. 184; 27, с. 110; 28, с. 106].

Дослідженню теоретичних основ державного регулювання, підтримки та стимулювання розвитку підприємництва в Україні присвячено праці багатьох вітчизняних вчених (З. С. Варналія, О. В. Гарагонича, Д. В. Лічак, Я. Петруненка, О. Ю. Курепіної, А. В. Шевчука, І. М. Титарчука, І. П. Сафонова та інших) [15; 16; 24; 27-31]. Проте, дотепер серед науковців спостерігаються протилежні позиції стосовно розкриття поняття, змісту та форм державної підтримки суб'єктів господарювання, в тому числі СМП, критеріїв її визначення.

А. В. Шевчук державну підтримку малого бізнесу визначає як інститут господарського права, як засіб державного регулювання, зміст і порядок надання якої визначається нормами чинного законодавства та яка опосередковує певний самостійний вид організаційно-господарських відносин, які є виразом її суб'єктного складу, а саме: органи державної влади і місцевого самоврядування, які є особами, що приймають рішення про її надання та одержувачі – суб'єкти господарювання [29, с. 55; 58]. Недоліком такого підходу є звуження змісту державної підтримки виключно рамками організаційно-господарських відносин.

І.М. Титарчук та І.П. Сафонов, досліджуючи правові аспекти державного регулювання в сільськогосподарській сфері, навпаки, державну підтримку пов'язують із законодавчо встановленим механізмом застосування бюджетних та інших фінансових заходів, які є об'єктивно необхідними для формування та розвитку сприятливого конкурентного середовища, стимулювання виробництва сільськогосподарської продукції [30, с. 6; 31, с. 5]. Саме на фінансову складову державної підтримки робить акцент й Я. Петруненко, який розкриває її через діяльність уповноважених державних органів, що полягає в розробці та реалізації цільових програм або наданні в індивідуальному порядку фінансової підтримки суб'єкту господарювання, який має важливе стратегічне значення або відповідає іншим критеріям, визначеним у програмі, за рахунок коштів державного бюджету у будь-якій формі та з метою забезпечення стабільності національної економіки, підвищення конкурентоздатності вітчизняного товаровиробника, оздоровлення окремих галузей економіки, забезпечення соціально-економічного добробуту в державі [27, с. 114]. Л. В. Прокопець, дотримуючись близької позиції, також зауважує, що: «державна підтримка малого бізнесу – це будь-які державні заходи з фінансового сприяння в інтересах суб'єктів господарювання, що створюють для цих суб'єктів прями чи приховані переваги і мають грошову оцінку» [32, с. 73]. Вважаємо, що при такому розумінні інституту державної підтримки йдеться саме про одну з її форм – державну допомогу.

Разом з тим у науковій юридичній літературі висловлюється й більш широкий підхід до досліджуваного питання. Так, низка вчених державну підтримку суб'єктів

господарювання характеризують як один із напрямів державного регулювання, що передбачає використання правових, організаційних, адміністративних, інформаційних, матеріально-технічних та фінансових заходів, який стимулює суб'єктів господарювання до раціональної й економічно обґрунтованої господарської діяльності, спрямовує розвиток підприємництва на основі конкуренції [33; 34, с. 114; 35, с. 53].

Близький підхід міститься й в економічній літературі, де державна підтримка визначається як метод (комплекс фінансових, правових, інформаційних, економічних заходів), складова системи державного регулювання за рахунок якого здійснюється вплив на діяльність підприємницьких структур з метою сприяння та забезпечення нормальних організаційних та економічних умов їх функціонування [20, с. 127-128; 36, с. 145; 37, с. 85; 38, с. 5; 39, с. 228].

О. Дячун та І. Нагорняк державну підтримку сектору малого підприємництва пов'язують, перш за все, із свідомим формуванням державними структурами відповідних умов становлення і розвитку малого бізнесу, створенням стимулів, використанням матеріальних і фінансових ресурсів, що залучаються для його суб'єктів [40, с. 87]. Ще З. С. Варналій, досліджуючи перспективи розвитку малого бізнесу в Україні, зазначав, що під державною підтримкою слід розуміти, з одного боку, державне регулювання відповідного сектору економіки, що передбачає насамперед свідоме формування державними структурами правових, економічних та організаційних умов становлення і розвитку малого підприємництва, а, з іншого боку – створення стимулів, використання матеріальних і фінансових ресурсів, які залучаються у сферу малого підприємництва на пільгових засадах або безоплатно [15, с. 33].

Таким чином, попри теоретичні розбіжності розуміння поняття державної підтримки суб'єктів господарювання у наведених визначеннях йдеться перш за все про дві складові досліджуваного інституту: 1) розгляд його як складової частини механізму державного регулювання економіки; 2) симбіоз різних за своєю природою економіко-забезпечуючих, фінансових та управлінсько-організаційних елементів механізму (форм) державної підтримки в цілому, з чим ми погоджуємося.

Тобто, якщо державне регулювання господарської діяльності науковцями пов'язується з формою державного впливу на господарську діяльність щодо встановлення органами державної влади правил для суб'єктів господарювання за порушення яких передбачається застосування правових санкцій [17, с. 3]; з системою типових заходів законодавчого, виконавчого і контролюючого характеру, які здійснюються уповноваженими державними установами, що спрямовані на скерування суб'єктів господарської діяльності в напрямі, необхідному для досягнення необхідного соціально-економічного результату [41, с. 36]; із здійсненням державою в особі її компетентних органів комплексу економіко-правових, організаційно-правових (управлінських) та юридичних (правових) заходів щодо упорядкування діяльності суб'єктів господарювання з метою реалізації економічної політики, виконання цільових економічних та інших програм економічного та соціального розвитку [42, с. 11; 43, с. 12]; з діяльністю державних інститутів з регулювання економічних відносин між компаніями та нормативним регулюванням порядку здійснення господарської діяльності [44, с. 105; 20, с. 128]; із застосуванням різних методів впливу на діяльність підприємницьких структур з метою сприяння та забезпечення нормальних умов їхнього функціонування [36, с. 144], то державна підтримка, як засіб державного регулювання господарської діяльності, опосередковується більш вузькою метою підґрунтям якої є свідоме створення економічних, фінансових і правових умов для стимулювання розвитку бізнесу, підвищення конкурентоспроможності шляхом застосування встановлених законодавством форм, що є в цілому запорукою поліпшення стану в усіх сферах соціально-економічного життя суспільства [34, с. 114]. Як зазначає Д. В. Задихайло, всі суб'єкти господарювання незалежно від форми власності і приналежності капіталу, утворюють єдину економічну систему України і є сферою застосування державою засобів регулювання економіки, в т. ч. стимулюючого, підтримуючого характеру [45, с. 21].

На підставі викладеного можна дійти висновку, що державне регулювання за своїм змістом є більш широким терміном й включає в себе державну підтримку як один із основних напрямів впливу як на економіку країни в цілому, так і господарську

діяльність СМП. Такий підхід є традиційним в науці господарського права [46, с. 45-46; 47, с. 160]. Цілком вірним представляється зауваження Д. В. Лічак, що підтримка суб'єктів господарювання є частиною єдиної системи державного регулювання економіки [33, с. 407].

Окреслений науковий напрямок корелюється безпосередньо із законодавчим підходом. Хотілося б зауважити на системний підхід, що містився в нормах ГК України, де ст. 12 було закріплено основні засоби регулюючого впливу держави на діяльність суб'єктів господарювання (державне замовлення; ліцензування, патентування і квотування; технічне регулювання; застосування нормативів та лімітів; регулювання цін і тарифів; надання інвестиційних, податкових та інших пільг тощо), а далі законодавцем встановлено, що підстави та порядок застосування засобів державної підтримки суб'єктів господарювання визначаються законом (ст. 13 ГК України) [12]. На сьогодні Україною прийнято низку нормативно-правових актів, що закріплюють форми досліджуваного поняття з його прив'язкою до певної сфери діяльності: Закон України «Про засади державної аграрної політики та державної політики сільського розвитку» [48], Закон України «Про державну підтримку інвестиційних проектів із значними інвестиціями в Україні» [49], Закон України «Про державну підтримку медіа, гарантії професійної діяльності та соціальний захист журналіста» [50], Закон України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» [14] тощо.

В контексті тематики дисертаційного дослідження слід звернутися до низки положень останнього, адже саме Закон України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» (далі – Закон № 4618) визначає правові й економічні засади державної політики у сфері підтримки та розвитку малого бізнесу. Зокрема законодавцем до основних напрямів державної політики у зазначеній сфері віднесено удосконалення та спрощення порядку ведення обліку в цілях оподаткування та запровадження ССООЗ для СМП (п.1, 2 ч.1 ст. 4 Закону № 4618) [14]. З огляду на це, можна констатувати, що в сучасних умовах розвиток малого підприємництва залишається найважливішим об'єктом податкового стимулювання й належить до пріоритетів податкової політики України [51].

Далі, законодавцем у ст. 15 Закону № 4618 конкретизовано види державної підтримки СМП, зокрема: фінансова, інформаційна, консультаційна, у тому числі підтримка у сфері інновацій, науки і промислового виробництва, підтримка суб'єктів малого і середнього підприємництва, що провадять експортну діяльність, підтримка у сфері підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації управлінських кадрів та кадрів ведення бізнесу. При цьому, встановлено, що до основних видів фінансової державної підтримки належать: 1) часткова компенсація відсоткових ставок за кредитами, що надаються на реалізацію проектів суб'єктів малого і середнього підприємництва; 2) часткова компенсація лізингових, факторингових платежів та платежів за користування гарантіями; 3) надання гарантії та поруки за кредитами суб'єктів малого і середнього підприємництва; 4) надання кредитів, у тому числі мікрокредитів, для започаткування і ведення власної справи; 5) надання позик на придбання і впровадження нових технологій; 6) компенсація видатків на розвиток кооперації між суб'єктами малого і середнього підприємництва та великими підприємствами; 7) фінансова підтримка впровадження енергозберігаючих та екологічно чистих технологій; 8) інші види не забороненої законодавством фінансової державної підтримки (ст. 16 Закону № 4618) [14].

Тобто, законодавцем в галузевому законі не встановлено вичерпний перелік видів фінансової підтримки. Звідси виникає питання яке місце відведено саме податковим важелям в механізмі державної підтримки та розвитку малого бізнесу, адже, виходячи з аналізу наукової літератури з цього приводу, слід констатувати, що вчені та практики традиційно оподаткування характеризують як найефективнішу складову саме державної фінансової підтримки, проте, їх підходи декілька різняться залежно від розуміння безпосередньо складу засобів податкового стимулювання, до яких загалом відносять: податкові пільги, податковий кредит, податкові канікули, спрощене ведення податкового обліку та подання податкової звітності, запровадження спеціальних податкових режимів та альтернативних податків тощо [52-55; 56, с. 111-113; 57].

З такою позицією складно однозначно погодитися, адже, якщо вести мову саме про державну фінансову підтримку, то йдеться про фактичне надання суб'єкту

господарювання фінансових активів за рахунок бюджетів на поворотній або безповоротній основі [58, с. 17]. На відміну від цього, механізми податкового стимулювання реалізуються у формі непрямого впливу на виконання податкового обов'язку платників. До таких інструментів належать не лише податкові пільги, податкові знижки та відрахування, які призводять до зменшення безпосередньо податкового зобов'язання платника, а й податкові засоби, що взагалі не мають фінансової природи, зокрема спрощення процедур податкового адміністрування, пов'язаних наприклад з реєстраційно-податковим обліком та поданням звітності, зміною строків погашення податкового зобов'язання тощо. Останні спрямовані на зниження саме адміністративного навантаження на СМП, оптимізацію взаємодії з контролюючими органами та мінімізацію транзакційних витрат, а відтак не можуть вважатися різновидом державної фінансової підтримки.

Отже, податкова підтримка становить самостійний напрям державної підтримки СМП, яка відрізняється від фінансової, як за джерелами походження, так і за юридичною природою, способами реалізації та економіко-правовими наслідками.

Виходячи із викладеного, податкова державна підтримка СМП – це встановлена законодавством сукупність правових засобів податкового стимулювання, за допомогою яких держава цілеспрямовано впливає на економічну діяльність суб'єктів господарювання шляхом спрощення податкового адміністрування та запровадження сприятливого податкового режиму з метою створення умов для їх розвитку, підвищення конкурентоспроможності та досягнення суспільно значущих економічних результатів.

Вона реалізується за рахунок встановлення податкових пільг, відстрочення або розстрочення сплати податкових зобов'язань, запровадження спеціальних режимів оподаткування та інших правових механізмів, що не передбачають прямого бюджетного фінансування, а забезпечують опосередковане стимулювання економічної активності через податкове регулювання.

З урахуванням цього, вважаємо, що на законодавчому рівні доцільним є внесення доповнень до Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні», де у ч. 1 ст. 15 після слів

«...підвищення кваліфікації управлінських кадрів та кадрів ведення бізнесу» доповнити словами: «а також підтримку засобами податкового стимулювання».

Поняття та види засобів податкового стимулювання СМП є предметом дослідження наступного підрозділу роботи. На цьому етапі представляється доцільним звернути увагу на окрему наукову думку, яка окреслилася з прийняттям Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» (далі – Закон № 1555), адже, законодавець прямо в п. 3. ч.1 ст. 4 цього закону надання податкових пільг, відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів визначає саме як форму державної допомоги [59]. Враховуючи цей факт, О. О. Дмитрик податкові важелі, направлені на стимулювання підприємницької діяльності характеризує саме як форму державної допомоги [60, с. 81-82]. В зв'язку з цим закономірним є питання щодо розмежування таких категорій, як «державна підтримка» та «державна допомога», й, відповідно податкових засобів їх реалізації.

В господарському законодавстві поряд із категорією «державна підтримка» (ст. 12-16 Закону № 4618, розділ. II Закону України «Про Національну програму сприяння розвитку малого підприємництва», п. 3-6 Постанови КМУ «Про фінансову державну підтримку») [61; 62] застосовується й категорія «державна допомога» (Закон № 1555) без наведення їх узагальнених визначень та критеріїв розмежування, а в окремих правових нормах взагалі допускається їх синонімічність (наприклад: п.1 ч.1 ст.1 Закону № 1555), що зумовило формування наукової позиції щодо ототожнення наведених категорій [22, с. 40; 46; 63, с. 78; 64] з чим не можна погодитися.

Окрім цього важливість досліджуваного питання актуалізується й вимогами низки прийнятих Україною міжнародно-правових актів щодо адаптації національного законодавства в сфері забезпечення вільної та неспотвореної конкуренції, надання державної підтримки та допомоги суб'єктам господарювання відповідно до європейських вимог. У результаті багаторічних переговорів між економічно розвиненими країнами світу в 1994 році була створена Світова організація торгівлі (СОТ), членом якої Україна стала тільки у 2008 році [65]. Одним із ключових напрямів її діяльності стало укладання Угоди про субсидії та компенсаційні заходи, яка стала основою для регулювання державної допомоги

суб'єктам господарювання [66]. Низка положень Генеральної угоди з тарифів і торгівлі (ГАТТ) також містить положення щодо порядку надання окремих форм державної допомоги із запровадженням низки антидемпінгових принципів (ст. VI та XVI) [67]. Крім того, відповідно до положень Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС будь-яка державна допомога, що надається Україною має оцінюватись за європейськими стандартами, адже Україна розглядається як територія, ідентична до тих територій ЄС, які встановлено ст. 107 (3)(а) Договору про функціонування Європейського Союзу (Глава 10 «Конкуренція», ч. 2 «Державна допомога», ст. 262-267) [11].

Імплементацию положень зазначених міжнародних актів було здійснено тільки в 2014 році з прийняттям Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання», що набув чинності 2 серпня 2017 року [59]. Ухвалення останнього поклало край багаторічній практиці безсистемного й малоефективного надання податкових пільг, кредитів та інших форм державної підтримки суб'єктам господарювання, у тому числі СМП, та створило нормативні передумови для впорядкування механізмів державного втручання й забезпечення збалансованого впливу на конкурентне середовище [47, с. 156]. Це питання є вкрай важливим, адже, відповідно до ч. 2 ст. 42 Конституції України саме на державу покладено обов'язок щодо забезпечення захисту конкуренції у підприємницькій діяльності, що передбачає реалізацію контрольної функції за допустимістю такої допомоги для конкуренції в цілому.

Вперше, на законодавчому рівні, було визначено поняття державної допомоги, як – підтримка у будь-якій формі суб'єктів господарювання за рахунок державних чи місцевих ресурсів, що спотворює або загрожує спотворенням економічної конкуренції, створюючи переваги для виробництва окремих видів товарів чи провадження окремих видів господарської діяльності (п.1.ч.1 ст.1 Закону № 1555) [59]. Тобто, в даному випадку законодавець при визначенні узагальненого поняття використовує категорію «підтримка у будь-якій формі», фактично ототожнюючи поняття «державна підтримка» та «державна допомога». Окрім цього, відповідно до ст. 4 зазначеного Закону № 1555 державна допомога полягає у передачі ресурсів

держави чи місцевих ресурсів окремим суб'єктам господарювання, а також у втратах доходів відповідних бюджетів. Абзац другий ч. 1 ст. 4 Закону № 1555 містить вичерпний перелік правових форм реалізації державної допомоги, зокрема: 1) надання субсидій та грантів; 2) надання дотацій; 3) надання податкових пільг, відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів; 4) списання боргів, включно із заборгованістю за надані державні послуги, списання штрафних санкцій, компенсація збитків суб'єктам господарювання; 5) надання гарантій, кредитів на пільгових умовах, обслуговування кредитів за пільговими тарифами; 6) зменшення фінансових зобов'язань суб'єктів господарювання перед фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування; 7) надання, прямо чи опосередковано, суб'єктам господарювання товарів чи послуг за цінами нижче ринкових або придбання товарів чи послуг суб'єктів господарювання за цінами, вище ринкових; 8) продаж державного майна за цінами, нижче ринкових; 9) збільшення державної частки в статутному капіталі суб'єктів господарювання або збільшення вартості державної частки на умовах, неприйнятних для приватних інвесторів [59].

В такий спосіб перелік наведених форм державної допомоги суб'єктам господарювання певним чином переплітається з видами державної фінансової підтримки, які закріплено ч. 2 ст. 16 Закону № 4618 й, насамперед, передбачає надання прямих чи опосередкованих фінансових преференцій із державного чи місцевого бюджетів. В контексті об'єкта нашого дослідження представляє інтерес саме зміст п. 3 ч. 1 ст. 4 Закону № 1555, адже, низка податкових стимулів віднесено саме до однієї із форм державної допомоги.

Звідси цілком логічним є питання щодо розмежування таких податкових важелів, як ССООЗ, податкові пільги, відстрочення або розстрочення сплати податків та зборів в межах їх надання як виду державної підтримки для СМП та застосування їх вже як складової державної допомоги, адже порядок надання державної підтримки та державної допомоги СМП, їх суб'єктний склад є різними з позиції правового регулювання.

Так, Т. В. Некрасова твердить, що державна допомога – це сукупність фінансових, організаційних та правових засобів, що надаються суб'єктам господарювання спеціально уповноваженими державними органами з метою забезпечення сталого розвитку економічної та/або соціальної сфери [68, с. 6]. Поряд з тим далі вчена не конкретизує особливості їх застосування, чим фактично ототожнює інститути «державна підтримка» та «державна допомога».

Професор Г. Л. Знаменський розмежовуючи зазначені категорії виходить, перш за все, із мети, яку переслідує держава при застосуванні тих чи інших засобів державного регулювання. Якщо мету державної підтримки бізнесу вчений розкриває з широкої точки зору, зауважуючи на розвиток тих напрямів економіки, які необхідні державі та суспільству в цілому, то, мету державної допомоги, навпаки, характеризує з більш виняткової, індивідуальної позиції (наприклад, скрутне економічне становище підприємства, що вимагає компенсації втрат в результаті господарської діяльності) [69, с. 31].

Т. М. Кравцова та Н. О. Петрова, розмежовують досліджувані категорії за їх змістом, та доходять висновку, що державна підтримка є напрямком державної політики у сфері господарювання, завданням якого є створення правових і організаційно економічних умов для активізації підприємництва шляхом забезпечення рівного доступу всіх підприємців до матеріально-технічних, фінансових, трудових, інформаційних, природних та інших ресурсів. В той час, державна допомога є одним із інструментів державної підтримки змістом якої є надання певному суб'єктові господарювання державних чи місцевих ресурсів задля ефективного розвитку з метою досягнення відповідних економічних та соціальних цілей [70].

З цього приводу цілком логічне уточнення зробив К. Б. Починок, який зазначив, що обов'язково на зміст державної допомоги з правової точки зору впливають декілька характеристик: а) наслідки надання державної допомоги (йдеться про ступінь спотворення конкуренції); б) коло суб'єктів, на яке вона поширюється; 3) форма надання [71, с. 188]. Слід погодитися з цим, адже не всі засоби податкового

стимулювання в межах державної підтримки СМП можна визначати як державну допомогу.

Г. Г. Єрко та В. О. Рядінська, аналізуючи відмінності між «підтримкою» та «допомогою», вважають що остання спрямована на ліквідацію негативних наслідків діяльності суб'єктів господарювання, в той час, як державна підтримка в цілому створює умови для ефективної їх діяльності, спрощує бухгалтерський та податковий облік та надається на рівноправних засадах усім суб'єктам господарювання, що діють на певному товарному ринку або у відповідній галузі [58, с. 12].

А. І. Шпомер, К. Б. Починок, О. Е. Ліллемяе, Т. А. Комашенко, Н. Борсук, Е. Кулага пропонують розуміти державну допомогу як втручання держави за рахунок надання відповідних державних ресурсів суб'єктам господарювання, створюючи тим самим певні переваги, яких вони не змогли б досягти за ринкових умов та які можуть спотворювати або загрожувати спотворенням економічної конкуренції [47, с. 160; 71, с. 190; 72, с. 4; 73, с. 91; 74, с. 158]. Економічна вигода, що надається суб'єктам господарювання органами державної влади або органами місцевого самоврядування за рахунок бюджетних коштів, як ключова характеристика державної допомоги, виділяється в низці наукових робіт [43, с. 37; 75, с. 17; 76, с. 174].

Окремої позиції щодо поняття та змісту інституту державної допомоги дотримується І. М. Феованова, яка в проведеному дисертаційному дослідженні висловила низку спірних положень. По-перше, вченою піддається критиці назва самого Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» адже фінансування допомоги відбувається не тільки за рахунок державного бюджету, а й коштів місцевих бюджетів та пропонується виключити слово «державну» з назви закону [22, с. 40]. Як вважає авторка, в такий спосіб можна ширше трактувати таку допомогу, тобто, не тільки як таку, що надається за рахунок бюджетів (державного чи місцевих), а й таку, яка надається іншими особами за рахунок інших джерел. Така позиція протирічить як положенням зазначеного Закону, так і праву ЄС, адже суб'єкти господарювання можуть отримувати державну допомогу виключно за рахунок ресурсів держави чи місцевих ресурсів (п.1 ч.1 ст.1 Закону № 1555 [59], ч.1 ст. 107 ДФЄС [77]).

По-друге, І. М. Феофанова співвідносить державну допомогу та державну підтримку як загальне та спеціальне, де саме перший термін поглинає другий [22, с. 41] та визначає «державну допомогу як засіб державного регулювання, який передбачає підтримку суб'єктів господарювання, зазвичай, фінансового характеру з метою відновлення їх платоспроможності та конкурентного стану, на умовах та в порядку, визначеному нормами чинного законодавства». Авторка уточнює, що цей засіб належить до непрямих за своїм характером та метою надання. Такий підхід відразу викликає зауваження, адже, вчена засоби державної допомоги за природою розкриває як непрямі, що протирічить взагалі економічному змісту таких категорій, як «субсидії», «гранти», «кредити», які носять адресний, прямий, цільовий, строковий характер.

Обґрунтовано піддає критиці змішування понять «державна підтримка» та «державна допомога» Д. В. Лічак, яка в своєму дисертаційному дослідженні державну підтримку і державну допомогу співвідносить як родове та видове поняття та поділяє державну підтримку на два види: пряму та непрямую. В свою чергу, саме пряму підтримку авторка характеризує як державну допомогу, що здебільшого справляє негативний вплив на конкуренцію, має адресний та короткостроковий характер, ставить суб'єктів господарювання в залежність від періодичної допомоги з боку держави. На противагу цьому, непрямая державна підтримка – спрямована на стимулювання розвитку господарської діяльності, у тому числі до здійснення структурних змін і запровадження ефективніших технологій (інновацій); має, як правило, неадресний характер, адже надається не конкретному суб'єкту господарювання, а групі суб'єктів, що мають спільні ознаки; має довготривалу перспективу, а не разовий характер; підтримує конкуренцію на ринку; не зводиться до безпосереднього виділення бюджетних коштів суб'єкту господарювання [24, с. 7]. Розгляд державної підтримки суб'єктів господарювання з позиції її характеристики як непрямой допомоги державою простежується в низці наукових досліджень [27, с. 110; 46, с. 69; 47, с. 156; 78, с. 5].

Тобто, можна сказати, що на відміну від державної допомоги, державна підтримка є більш широким терміном й характеризується наступним: 1) представляє

собою сукупність організаційно-правових (наприклад: спрощення реєстраційно-дозвільних процедур), економічних (прийняття різних програм державного, регіонального та місцевого економічного розвитку), фінансових (надання кредитів, позик, субсидій, гарантій тощо), адміністративних та інших засобів регулюючого впливу; 2) має універсальний характер, тобто надається суб'єктам господарювання у різних сферах економіки на рівноправних засадах; 3) надається на різних етапах діяльності суб'єкта господарювання; 4) стимулює розвиток господарської діяльності на засадах «здорової конкуренції»; 5) реалізуються шляхом застосування певного набору правових засобів, направлених на створення сприятливих умов для здійснення господарської діяльності [33, с. 410; 35, с. 54; 58, с. 12; 60, с. 81].

Для кваліфікації відповідного засобу державної підтримки СМП в формі надання податкових пільг, відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів, як державної допомоги в контексті розуміння пп. 1 ч.1 ст.1 Закону № 1555 необхідним є одночасне виконання таких умов: а) підтримка надається безпосередньо суб'єкту господарювання; б) фінансування державної підтримки здійснюється за рахунок ресурсів держави чи місцевих ресурсів; в) підтримка створює переваги для виробництва окремих видів товарів чи провадження окремих видів господарської діяльності; г) підтримка спотворює або загрожує спотворенням економічної конкуренції [79]. Виділення таких ознак державної допомоги, як: адресність та селективність; фінансування за рахунок державних (місцевих) фінансових ресурсів; економічна перевага для отримувача та спричинення спотворення конкуренції із впливом на торгівлю спостерігається в низці наукових робіт [71, с. 190; 72; 73, с. 89; 80, с. 2-4; 81; 82].

Таким чином, слід виходити із співвідношення досліджуваних категорій як частини (державна допомога) та цілого – більш ширшого, загального поняття (державна підтримка), що містить – державну допомогу, розмежування яких можна провести виключно на етапі конкретизації та оцінки їх законодавчо встановлених характеристик [82, с. 303].

Отже, державна допомога є особливою формою державної підтримки, яка підпорядковується спеціальному правовому режиму (процедурне регулювання

визначено Законом України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання»), а її ідентифікація та оцінка здійснюється виключно на підставі законодавчо визначених критеріїв. Особливість кваліфікації таких податкових інструментів, як податкові пільги та розстрочення податкового зобов'язання, як засобів державної допомоги полягає в тому, що вони набувають такого статусу лише за умови їхньої селективності, фінансування за рахунок бюджетних ресурсів та створення економічної переваги окремим суб'єктам із потенційним впливом на конкуренцію, що стане предметом нашого дослідження у підрозділі 3.1.

1.2. Засоби податкового стимулювання суб'єктів малого підприємництва та їх ознаки

У попередньому підрозділі дисертаційного дослідження було підкреслено актуальність питань, пов'язаних із податковим стимулюванням малого бізнесу як одного з ключових інструментів державної підтримки економічного розвитку. У цьому контексті для подальшого ґрунтовного аналізу ефективності податкової підтримки доцільно окреслити поняття та зміст засобів податкового стимулювання, систематизувати їх основні види та розкрити характерні ознаки, що становить безпосередній предмет дослідження даного підрозділу. Щоб зрозуміти, що являє собою категорія «податкове симулювання», наведемо декілька її визначень і проаналізуємо їх.

Відповідно до словника сучасної української мови «стимул» означає: «те, що викликає зацікавленість у здійсненні чого-небудь; є спонукальною причиною до здійснення чогось» [83, с. 1392]. Податкові стимули, будучи різновидом стимулів правових, характеризуються всіма ознаками останніх. І в цьому аспекті хотілося б звернути увагу на фундаментальне монографічне дослідження «Правові стимули в механізмі правового стимулювання», автори якого правовий стимул визначають як – правове спонукання до законслухняної поведінки, яке створює для задоволення інтересів суб'єктів права сприятливий режим» [84, с. 24]. На переконання науковців, правові стимули наділяються низкою змістовних характеристик, зокрема: 1) направленість на задоволення, як приватних, так і публічних інтересів суб'єктів права; 2) спонукання суб'єктів до правомірної поведінки; 3) є ефективними

засобами впливу на поведінку особи з боку інших осіб, суспільства, держави; 4) можуть виступати як внутрішні чинники (мотив, потреба, інтерес), що спонукають особу до активної правомірної поведінки, так і зовнішні, які закладено у законодавстві з метою впливу на особу, створюючи при цьому умови для задоволення її потреб та інтересів» [84, с. 12; 24].

В такий спосіб, можна констатувати, що правовими стимулами є саме позитивні напрями впливу на поведінку учасників відповідних правовідносин. Наприклад, податкові стимули сприяють полегшенню та спрощенню виконання обов'язків платниками податків.

У правовій та економічній доктрині висловлюються різні позиції щодо визначення поняття «податкові стимули». Д. М. Рева дотримується широкого тлумачення та розуміє податкове симулювання як врегульоване нормами податкового права звільнення зобов'язаного суб'єкта від податкових обов'язків, зменшення їх обсягів, а також розширення його можливостей з реалізації податкових прав, що надаються за умови вчинення дій, в результатах яких заінтересована держава, має як загальні, притаманні правовим, ознаки, так і специфічні риси [85, с. 76]. З нашого погляду необхідно акцентувати увагу не тільки на інтерес держави в реалізації податкових стимулів, адже в даному випадку йдеться й про певний інтерес платника податків (наприклад, інтерес СМП при застосуванні ССООЗ полягає в зниженні податкового тягаря порівняно з загальною системою оподаткування, отриманні спрощеного податкового обліку та звітності, можливості сплачувати єдиний податок замість низки інших податків та зборів тощо) та територіальної громади (йдеться про формування сприятливого податкового клімату для розвитку тих чи інших галузей господарської діяльності на відповідних територіях, збільшення дохідних частин місцевих бюджетів за рахунок надходжень від сплати єдиного податку тощо). Близький підхід міститься й в дисертаційному дослідженні Є. Ю. Шаптали, де податкові стимули визначаються як засоби, закріплені податковим законодавством, які створюють сприятливі умови для платників податків шляхом зміни розміру їх податкових зобов'язань або спрощення процедур їх виконання [86, с. 2-3; 55].

Деякі правники пов'язують визначення податкових стимулів безпосередньо із стимулюючою функцією податків та зборів [87, с. 129]. Оподаткування як інструмент державного регулювання економічної діяльності, що сприяє її стимулюванню або обмеженню, було визначене науковцями ще в минулих століттях (А. Сміт у роботі «Дослідження про природу і причини багатства народів» доводив значний вплив оподаткування на економічну діяльність суб'єктів, визначаючи, чи буде вона обмежена чи, навпаки, заохочена [88, с. 76]; Д. Рикардо у роботі «Початок політичної економії та оподаткування» вважав, що податки не повинні перешкоджати накопиченню капіталу та розвитку виробництва та виступав за мінімальне втручання держави в економіку, стверджуючи що податки слід встановлювати таким чином, щоб вони не зменшували стимули до інвестування та підприємницької діяльності [89, с. 47]; Дж. М. Кейнс у роботі «Загальна теорія зайнятості, відсотка і грошей» сформулював теорію впливу податкових важелів на підприємництво та економіку загалом обґрунтовуючи, що стимули підприємців залежать від очікуваного доходу, а отже, податкова політика держави безпосередньо впливає на їхню активність. При цьому, вчений підкреслював, що зниження рівня оподаткування сприяє зростанню доходів від підприємницької діяльності та стимулює її розвиток, тоді як підвищення податкового навантаження, навпаки, обмежує економічну активність [90].

На сьогодні аксіомою в теорії податкового права є виділення трьох взаємопов'язаних функцій податку: фіскальної, регулюючої та контрольної [91, с. 104-109; 92, с. 171; 93, с. 21]. Одним із ключових питань податкової політики є формування такої податкової системи, яка б не тільки забезпечувала необхідний рівень доходів держави, а й і заохочувала би фізичних та юридичних осіб, як платників податків до інтенсивного економічного розвитку, забезпечуючи при цьому й соціально-економічний розвиток держави в цілому. Фактично йдеться про певну межу зіштовхування інтересів держави та органів місцевого самоврядування (публічного інтересу), з однієї сторони, та платників (приватного інтересу) – з іншої. В результаті регулюючого механізму оподаткування має бути забезпечено максимально можливі обсяги мобілізації коштів до бюджетів при умові створення для

платників податків комфортних умов здійснення господарської діяльності та стимулів.

В такий спосіб, ми виходимо з того, що податкове стимулювання має цілеспрямовано впливати на економіку держави в цілому, окремі пріоритетні сфери та галузі, а також й на економічну поведінку платників податків безпосередньо. В цьому контексті, ми згодні з М. П. Кучерявенко, який розглядає стимулюючу функцію податків як складову регулюючої функції, що деталізує її окремі аспекти [91, с. 109-109].

Вчені економісти характеризують «податкове стимулювання» як: процес цілеспрямованого впливу держави (через відповідні державні інституції, які реалізують податкову політику та визначають в системі податкового законодавства комплекс заходів (інструментів) стимулюючого впливу) на платників податків з метою забезпечення їх заінтересованості в здійсненні діяльності, що заохочується державою за рахунок перспективи отримання додаткових благ та поліпшення фінансово-економічного стану [94, с. 268]; законодавчо встановлену систему форм, методів, інструментів податкового характеру, які направлені на формування передумов соціально-економічного розвитку та науково-технічного відтворення продуктивних сил галузі, території чи платників податків в успішному функціонуванні яких зацікавлена держава [95, с. 71]; вплив держави на діяльність різних галузей економіки, за допомогою якого відбувається заохочення до ведення фінансово-господарської діяльності через створення прозорих умов діяльності [96, с. 43-44]; сукупність форм та методів впливу на економічні процеси господарюючих суб'єктів, економічно обґрунтовану систему податкових пільг або преференцій, що дає змогу компенсувати фінансові втрати [97, с. 83]; звільнення від оподаткування основними бюджетоутворюючими податками законодавчо встановлених видів господарської діяльності [98, с. 35].

Отже, можна виокремити декілька ключових складових змісту податкового стимулювання: 1) це встановлені податковим законодавством правові засоби (інструменти), запровадження яких призводить до зменшення податкового зобов'язання, спрощення процедур виконання податкового обов'язку платником

(виключно нормами ПК України встановлено вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків та зборів (ст.1 ПК України)); 2) метою їх застосування є насичення доходної частини бюджетів, розвиток пріоритетних галузей економіки, забезпечення балансу приватних і публічних інтересів у податкових відносинах; 3) є складовою регулюючої функції податків метою застосування якої є створення сприятливих умов для реалізації інтересів платників податків (державна за рахунок впровадження низки інструментів (наприклад: сплата єдиного податку замість низки платежів податкового характеру, спрощення ведення податкового обліку та подання податкової звітності, зниження податкових ставок тощо) мотивує особу на діяльність, корисну як для неї, так і для всього суспільства [86, с. 3-4; 55]. Низка науковців доповнюють цей перелік й такою ознакою, як непрямий характер дії [85; 99, с. 835], адже, за рахунок впровадження державою засобів податкового стимулювання економічного розвитку суб'єктів, відбувається створення так-би мовити «більш лояльних, м'яких» умов для виконання ними податкового обов'язку, в тому числі звільнення від його виконання, в той час як застосування прямих засобів державної фінансової підтримки передбачає надання прямого фінансування суб'єктам господарювання (наприклад, надання дотацій, субсидій тощо). Не менш важливою характеристикою податкового стимулювання є також те, що воно як складова податкового регулювання, є невід'ємною частиною податкової політики держави. На сьогодні в юридичній літературі існують різні підходи щодо визначення засобів податкового стимулювання малого бізнесу.

Так, В. В. Герасименко, М. М. Шаповалова виділяють виключно податкові пільги, відносячи їх до прямих засобів надання державної підтримки, з чим складно погодитися, адже, засоби оподаткування за своєю правовою природою є саме формою непрямой державної підтримки [100, с. 44]. Г. Г. Єрко та В. О. Рядінська окрім податкових пільг, окремою категорією виокремлюють й податкові знижки [58, с. 22]. А. М. Соколовська, С. І. Юрій, О. Р. Квасовський, О. С. Башняк, М. А. Пожидаєва, М. О. Слатвінська, О. В. Грін, К. В. Андрієвський, І. Ю. Іванович, О. В. Кузнецова

основною формою податкового стимулювання малого бізнесу виділяють виключно ССООЗ [92; 101-108].

Низка вчених до цього питання підходять декілька ширше. Так, В. О. Швадченко систему засобів податкових стимулів визначає як сукупність податкових пільг, знижених податкових ставок та альтернативних податків [109, с. 50]. Автори навчального посібнику «Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій» податкове стимулювання СМП вбачають в наступних формах: зменшенні податкової ставки, спеціальному порядку нарахування податкової амортизації, використанні більш прийняттого для платників методу податкового обліку, збільшеній тривалості податкового періоду, спеціальних податкових знижках і податковому кредиті, спрощенні порядку адміністрування, обліку та звітності [110, с. 260]. А. В. Савінова виділяє податкові стимули, податкові канікули та податкові преференції [35, с. 54].

Заради об'єктивності, слід зазначити, що в окремих наукових дослідженнях відстоюється позиція щодо відходу від застосування податкових стимулів, адже останні призводять до низки негативних наслідків, а саме: а) ускладнюють податкове законодавство; б) негативно позначаються на конкуренції; в) створюють переваги в економічній конкурентній боротьбі для одних видів підприємницької діяльності перед іншими; г) впливають на вільний вибір особою виду підприємницької діяльності, оскільки стимулює її обирати не ті види діяльності, які вона б здійснювала за нейтральної системи оподаткування, а ті, на які надаються пільги; д) є фактичним способом зменшення податкового навантаження на СМП [111, с. 54]. Навряд чи такий підхід заслуговує на підтримку, адже, за такої логіки йдеться виключно про достатньо звужений зміст мети запровадження податкових стимулів – виключно до зменшення податкового навантаження, в той час, як нами вже було зауважено в попередньому підрозділі, такі засоби можуть бути направлені й на спрощення процедур податкового адміністрування в цілому.

Як впливає з наведеного, вчені використовують різні терміни для характеристики інструментів податкового стимулювання «форми», «засоби», «види». Слід зазначити, що і норми господарського законодавства не відзначаються узгодженістю щодо застосування таких базових термінів, як «вид» (ст. 15-16 Закону

№ 4618), «засіб» (ст. 12, 16 ГК України), «форма» (ст. 4 Закону № 1555). Не зупиняючись детально на розгляді цього питання, хотілося б зауважити, що одні вчені критично ставляться щодо неузгодженості законодавчої техніки та розмежовують наведені категорії [42; 111, с. 516-517], в той час, як інші «форми», «засоби», «види» вважають тотожними і такими, що не мають суперечностей [112, с. 54; 113; 114, с. 82-91]. З огляду на це хотілося б звернути увагу на етимологію слів «види», «засоби», «форми» та позначити власну позицію щодо цього питання. Так, відповідно до тлумачного словника української мови терміни: 1) «вид» визначено як: «окрема галузь роботи; різновид у ряді предметів чи явищ, підрозділ, що об'єднує ряд предметів, явищ за спільними ознаками і входить до складу загальнішого вищого розділу – роду» [83, с. 132]; 2) «засіб» як: «спосіб, якась спеціальна дія, що дає можливість здійснити що-небудь, досягти чогось; те, що служить знаряддям у якій-небудь дії, справі» [83, с. 420]; 3) «форма» як «тип, будова, спосіб організації чого-небудь, зовнішній вияв якого-небудь явища, пов'язаний з його сутністю і змістом» [83, с. 1543].

Виходячи з цього можна дійти висновку, що інструменти, за допомогою яких надається державна підтримка в цілому (податкові пільги, субсидії, компенсації відсотків по кредиту тощо), котрі в різних нормативних актах визначаються і як форми, і як засоби, і як види фактично, є засобами, за допомогою якого суб'єктам господарювання надається відповідна підтримка. Тому в роботі ми використовуємо категорію «засоби (інструменти) податкового стимулювання», адже, в межах одного виду податкової державної підтримки можуть використовуватися різні засоби.

В такий спосіб, під засобами (інструментами) податкового стимулювання слід розуміти сукупність засобів впливу держави на поведінку платника податків через їх законні інтереси з метою досягнення визначеного економіко-соціального результату, які закріплюються в нормах податкового законодавства.

Узагальнюючи наведене, податкові стимули можна визначити як закріплені у податковому законодавстві правові засоби, спрямовані на формування сприятливих умов для платників податків, що полягають у зменшенні податкового навантаження та/або спрощенні процедур виконання податкового обов'язку.

На даному етапі роботи, слід підкреслити, що податкове законодавство не містить визначення податкових стимулів та критеріїв, що його характеризують. Представляється, що досліджувана категорія об'єктивно і не може мати нормативного закріплення, чіткого, одностайного й максимально зрозумілого змісту без прив'язки до правової форми її реалізації, тобто, саме засобів (інструментів) податкового стимулювання. Вище в роботі нами вже зверталася увага, що позиції науковців з цього приводу не відзначаються одностайністю й характеризуються двома принциповими підходами: 1) застосуванням широкої концепції розуміння складу засобів податкового стимулювання СМП, за якої до останніх відносяться податкові пільги; податкові кредити та знижки; податкові канікули; податкова амністія; відстрочення сплати податку; укладання угод між державами щодо уникнення подвійного оподаткування; спрощений порядок адміністрування, обліку та звітності; спеціальні податкові режими [97, с. 83; 115, с. 57-59; 116; 117, с. 45]; 2) зведення податкових стимулів виключно до підтримки малого бізнесу в межах ССООЗ, тобто вузького підходу [118, с. 115]. Щодо останнього підходу, відразу зауважимо, що дійсно основною формою державної підтримки малого бізнесу в Україні на рівні податкового регулювання є ССООЗ, дослідження якої є предметом нашого розгляду в наступному розділі роботи. Проте, ми є прихильниками розуміння змісту податкового стимулювання як ширшого поняття, яке передбачає використання різних, нормативно встановлених, податкових засобів (інструментів). З цього приводу конструктивною вбачаємо спробу окремих правознавців навести їх класифікацію.

Так, Є. Ю. Шаптала, синтезуючи наукові підходи щодо видів податково-правових стимулів, виділяє наступні критерії їх класифікації: 1) за суб'єктом стимулювання: індивідуальні й колективні; 2) за темпоральною дією: короткострокові й довгострокові; 3) за суб'єктом надання й рівнем установлення: загальнодержавні й місцеві; 4) за особливостями реалізації: на прямі й непрямі; 5) за спрямуванням: ті, що спрямовані на: зменшення податкового навантаження, спрощення виконання податкового обов'язку, змішані [86, с. 94]. Далі вчений в своєму дисертаційному дослідженні безпосередньо до інструментів податкового

стимулювання відносить: податкові пільги, податковий кредит, бюджетне відшкодування ПДВ, ППК та єдиний податок [86, с. 195-196]. Враховуючи, що за своєю правовою природою податкові стимули в цілому носять непрямий характер, спроба вченого виділення такої групи потребує додаткової аргументації, адже в роботі дослідником не розмежовано наведені інструменти ні за цією класифікаційною ознакою, ні за іншими.

Викликає на увагу підхід, запропонований Д.М. Ревою, яка виділяє дві основні моделі податкового стимулювання: 1) загальні податкові стимули, що реалізуються в межах загального податкового режиму, для отримання яких платнику необхідно задекларувати таке право й користуватися ними автоматично, в силу положень податкового законодавства. В даному випадку вченою виділено саме податкові пільги, обсяг розповсюдження стимулюючого впливу яких визначено змістом ст. 30 ПК України; 2) спеціальні податкові стимули, які мають місце в межах спеціального режиму оподаткування, використання якого передбачає заявний порядок обрання та отримання більш ширшого кола сприятливих умов [119].

Зауважимо, що світовий досвід податкового стимулювання розвитку малого підприємництва свідчить про широке використання різних засобів податкового стимулювання, при цьому використовується два основних підходу. Перший характеризується тим, що в більшості розвинених країн податкова підтримка малого бізнесу реалізується саме в межах загальної системи оподаткування за рахунок податкових пільг (податкових канікул, податкового кредитування, знижених податкових ставок тощо), що в цілому спрощує податкове адміністрування для малого бізнесу (Великобританія, США, Франція, Австрія, Німеччина, Іспанія, Португалія, Канада) [120, с. 37; 121; 122].

Другий підхід характерним є для держав, які паралельно запроваджують спрощені податкові режими (спеціальні податкові режими, альтернативні системи оподаткування, фіксовані податки тощо), які за своєю правовою природою фактично є альтернативою загальній системі оподаткування: СМП самостійно обирає яку систему оподаткування буде використовувати (Італія, Чехія, Хорватія, Латвія, Литва, Румунія, Болгарія, Польща, Україна) [122; 123]. Об'єднуючою характеристикою

таких систем є сплата єдиного податку, який замінює низку податків та зборів, передбачених загальною системою оподаткування, що суттєво знижує податкове та адміністративне навантаження на сектор малого бізнесу. Саме тому, ми підтримуємо позицію Д. М. Реви щодо поділу податкових стимулів за їх місцем у податковій системі на такі, як, ті, що отримали закріплення в межах загальної системи оподаткування та спеціальних податкових режимах. Проте, відкритим залишається питання щодо віднесення до першої групи виключно податкових пільг, хоча в іншій своїй науковій роботі вчена до податкових стимулів, окрім останніх, відносить також усунення подвійного оподаткування, перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податку та збору або його частини на більш пізній строк [85, с. 75]. З цього приводу відразу хотілося б зауважити на два моменти.

По-перше, цілком вірним представляється зауваження А. В. Савінової яка критично ставиться до характеристики усунення подвійного оподаткування як податкового стимулу [35, с. 55]. Подвійне оподаткування (від англ. «doubletaxation») – це оподаткування одного податкового об'єкта в окремого платника тим самим чи аналогічним податком за той самий проміжок часу [124, с. 68], тобто, за один і той самий об'єкт оподаткування у особи виникає подвоєння обов'язку у виді нарахування, декларування та/або сплати податку. Як правило це проблема міжнародного рівня, підґрунтям якої є різне законодавче регулювання платника та джерела доходу в різних державах, що доповнюється і неоднозначним тлумаченням податкових норм. Формою її розв'язання є прийняття відповідних міжнародних угод. На сьогодні між Україною та іншими державами діє 71 міжнародна двостороння конвенція (угода) про уникнення подвійного оподаткування [125], які регулюють порядок оподаткування доходів та майна, що отримуються резидентами однієї країни з джерел у іншій країні. Фактично такі угоди є важливим інструментом забезпечення стабільності та передбачуваності податкових зобов'язань для тих платників податків, які здійснюють діяльність у декількох юрисдикціях. Тобто, в даному випадку не йдеться про реалізацію такої мети, як пом'якшення (спрощення) виконання обов'язків платників податків чи стимулювання їх економічної діяльності. Виходячи з цього, ми схильні усунення подвійного оподаткування характеризувати виключно

як засіб податкового регулювання. Слушною в цьому контексті є зауваження А. В. Савінової, що податковими стимулами не може бути в цілому вся сукупність норм, що впорядковує поведінку суб'єктів, весь комплекс правових засобів, наявних у державі. Ними є тільки ті норми і тільки ті засоби, що поряд із загальним порядком регулювання відносин, установлюють заохочувальний режим правомірної поведінки осіб [35, с. 54].

По-друге, позиція Д. М. Реви щодо характеристики розстрочення чи відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків з позиції податкового стимулювання визвала дискусію серед фінансистів. Так, низка вчених не погоджуючись з зазначеним, обґрунтовують це тим, що при зміні строку сплати податку обов'язковою умовою є сплата відсотків за кожен календарний день користування платником розстроченням (відстроченням) грошових зобов'язань (податкового боргу). Якщо до складу такої суми входить пеня, нарахована за несвоєчасну сплату грошового зобов'язання, для розрахунку відсотків береться сума за вирахуванням суми цієї пені. В такий спосіб, використовуючи розстрочення (відстрочення) податків і зборів, платник бере на себе додатковий обов'язок щодо сплати відсотків за користування таким перенесенням строків [35, с. 54-55].

Ми же дотримуємося протилежної думки. Так, підставою для розстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків є надання ним достатніх доказів існування обставин відповідно до переліку, визначеному Постановою КМУ «Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин» № 1235 [126], що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу у такого суб'єкта, а також економічного обґрунтування щодо можливості погашення грошових зобов'язань та податкового боргу та/або збільшення податкових надходжень до відповідного бюджету внаслідок застосування режиму розстрочення, протягом якого відбудуться зміни політики управління виробництвом чи збутом такого платника податків. Однією із обставин, що свідчить про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу є, зокрема, загроза виникнення неплатоспроможності (банкрутства) заявника в разі

своєчасної та в повному обсязі сплати ним грошового зобов'язання або погашення податкового боргу в повному обсязі (п. 2 розділу 1 Постанови КМУ № 1235) [126].

Якщо платник, усвідомлюючи ризик банкрутства, прагне зберегти належний стан своїх фінансових справ і тому використовує розстрочення (відстрочення) податкових зобов'язань (податкового боргу), то в такому контексті це може розглядатися як засіб податкового стимулювання, адже в протилежному випадку така особа може стати банкрутом, що тягне за собою усі відповідні наслідки. В підтримку такої позиції є і підхід безпосередньо законодавця, який визначає відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів як одну із форм державної допомоги суб'єктам господарювання (п. 3 ч.1 ст. 4 Закону № 1555) [59].

Одним із основних видів стимулів у податковому праві виступають податкові пільги. Ця категорія достатньо глибоко досліджувалася багатьма правниками [86; 91, с. 281; 60; 109; 127; 128, с. 25; 129, с. 530; 130-131], проте, з урахуванням постійного розвитку податкових відносин, динамічності змін податкового законодавства, зумовлених такими факторами, як COVID-2019, військова агресія РФ, проблеми пошуку оптимального варіанту запровадження податкових пільг для СМП, залишаються у полі уваги. Далі в роботі це питання нами буде досліджено ретельно, адже відповідно до податкового законодавства специфіку їх надання можна простежити виключно в аспекті кожного окремо взятого податку чи збору. Наразі ми тільки окреслимо власну позицію щодо цього питання, як орієнтир для подальшого дослідження стимулювання СМП за рахунок податкових пільг при адмініструванні низки податків: ПДФО, податку на прибуток підприємств, ПДВ, акцизного податку, майнових податків та зборів.

Так, відповідно до ч. 1 ст. 30 ПК України під податковою пільгою розуміється передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності встановлених нормативно підстав [132]. Останні пов'язані з особливостями, що характеризують: 1) відповідну групу платників податків; 2) вид господарської діяльності; 3) об'єкт оподаткування; 4) характер та суспільне значення здійснюваних суб'єктом господарювання витрат. З цього

впливає декілька взаємопов'язаних конструктивних ознак податкових пільг: 1) встановлені податковим законодавством підстави для застосування; 2) метою застосування є зменшення податкового навантаження на платника; 3) застосовуються саме до такої складової податкового обов'язку, як сплата податку та збору. Тобто, податкової пільги щодо здійснення податкового обліку чи подання податкової звітності законодавством не передбачено; 4) є інструментом забезпечення принципу балансу публічного та приватного інтересу (йдеться про владну та зобов'язану сторону податкових правовідносин); 5) фактично є правом платника податків, що реалізується в певному процедурному порядку (пов'язано з такою їх характеристикою, як добровільність застосування; 6) неприпустимість індивідуалізації (персоніфікації) при встановленні податкових пільг [60, с. 82-83; 110, с. 242]. ДПС України щоквартально складає та затверджує довідник пільг (щодо податку на прибуток підприємств, ПДВ, акцизного податку та місцевих податків і зборів), який містить інформацію про надання пільг, терміни їх дії, а також коментарі чи роз'яснення щодо окремих аспектів їх застосування, при цьому, з розподілом на довідник пільг, які є втратами бюджету і довідник інших пільг. Так, станом на 31 грудня 2024 р. відповідно до Довіднику № 127/1 в Україні діє 104 податкові пільги, що є втратами доходів бюджетів [133] та 133 інших податкових пільг (Довідник № 127/2) [134].

Зауважимо, що законодавцем встановлено вичерпний перелік їх видів, зокрема:

1. Податкові вирахування (знижки), що зменшують базу оподаткування до нарахування податку та збору. Застосування такої пільги не пов'язано з будь-якими конкретними елементами об'єкта оподаткування, тобто, фактично йдеться про зменшення бази оподаткування на певну суму (вирахування), що в підсумку дає менший розмір податкового відрахування за конкретним податком. Класичним прикладом правової форми її застосування є зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу на суму податкової соціальної пільги при сплаті ПДФО (ст. 169 ПК України) [132]. Проте, її застосування обмежено для фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку та незалежну професійну діяльність (п. 169.2.3 ст. 169 ПК України) [132]. Найбільшим кластером серед зазначеного виду податкових пільг

в розрізі саме малого бізнесу є виключення з бази оподаткування фактично понесених платником певних витрат [130, с. 233], адже об'єктом оподаткування доходів, отриманих ФОП від провадження господарської діяльності, крім осіб, що обрали ССООЗ є різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручкою у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої особи (вартість сировини, матеріалів, товарів, що утворюють основу для виготовлення (продажу) продукції або товарів (надання робіт, послуг), палива й енергії, будівельних матеріалів тощо) (п. 177.4. ст. 177 ПК України) [132].

2. Зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору. Ця група податкових пільг пов'язана з порядком визначення суми податків та зборів, що підлягає безпосередньому перерахуванню до Державного та місцевих бюджетів. Йдеться про зменшення суми податків та зборів, які підлягають сплаті на суму понесених платниками певних видів видатків. Умовно такі пільги можна поділити на декілька видів.

По-перше, йдеться про застосування податкової знижки. Так, зменшення оподаткованого доходу за наслідками звітного податкового року, нарахованого у вигляді заробітної плати на суму документально підтверджених витрат (наприклад: частка процентів за іпотечним житловим кредитуванням, кошти у формі пожертвувань/благодійних внесків, кошти, пов'язані зі сплатою вартості здобуття середньої професійної або вищої освіти тощо), що включаються до податкової знижки та застосовуються платниками при сплаті ПДФО передбачено ст. 166 ПК України, проте, фізичні особи, при здійсненні підприємницької та незалежної професійної діяльності не мають права застосовувати таку пільгу.

По-друге, представляється доцільним застосування інституту податкового кредиту характеризувати саме як один із видів наведеної категорії пільг. Під останнім розуміється сума, на яку платник ПДВ має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначене згідно з нормами ПК України (пп. 14.1.181 п. 14.1 ст. 14 ПК України) [132]. На сьогодні серед науковців не має єдності щодо цього питання: одні вчені характеризують податковий кредит, як податкову пільгу

[86, с. 88-119; 94, с. 271; 130, с. 233; 135, с. 235]; інші наполягають, на різній правовій природі податкових пільг та податкового кредиту [136, с. 31; 137, с. 63-65; 138, с. 192; 139, с. 135]. Дійсно, у традиційному розумінні, що зумовлено загальним підходом щодо визначення податкових пільг у ст. 30 ПК України, достатньо складно визначити податковий кредит як податкову пільгу, адже, фактично йдеться про суму ПДВ, сплачену (або нараховану) платником податку при придбанні товарів, робіт чи послуг, яка підлягає відшкодуванню з податкових зобов'язань у наступних податкових періодах. Проте, віднесення сум податку до податкового кредиту призводить до зменшення зобов'язань платника перед бюджетом шляхом врахування вже сплачених сум ПДВ.

Виходячи з позитивних результатів запровадження такого інструменту, а саме: а) підвищення інтересу платника податків до розвитку виробництва, активізації підприємницької діяльності; б) поєднання публічного та приватного інтересу; в) зменшення витрат платника податків, оскільки в його розпорядженні залишається на певний час частина коштів, які мали б надійти в дохідну частину бюджету, що фактично адекватно додатковим вкладенням у виробництво і створює можливість для його розширення; г) скорочення податкового тиску [140, с. 148], ми схильні відносити такий податковий інститут саме до однієї із форм податкової пільги. Слід підкреслити, що СМП, як платники податків, що мають право на податковий кредит, податковим законодавством прямо не визначені. Проте, зрозуміло, що податковий кредит поширюється на всіх зареєстрованих платників ПДВ, у тому числі й на платників єдиного податку, якими зокрема є СМП, які до складу свого податкового обов'язку включили й ПДВ.

3. Встановлення зниженої ставки податку та збору, що призводить до часткового звільнення від обов'язку сплати податку внаслідок зменшення його розміру. Цей різновид податкових пільг достатньо широко впроваджено національним податковим законодавством. В цьому контексті хотілося б звернути увагу на такий новий для України інструмент податкової державної підтримки та розвитку ІТ-бізнесу, як правовий режим «Дія Сіті», який запроваджено з 2021 року [141]. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання розвитку

цифрової економіки в Україні» від 14.12.2021 року, є податковою частиною спеціального правового режиму «Дія Сіті» та передбачає створення спеціальних умов оподаткування для його резидентів. Так, наприклад резидентам «Дія Сіті» надано право самостійно обирати варіант оподаткування отриманих доходів і сплачувати податок на прибуток за загальною податковою ставкою – 18 % чи на особливих умовах – за ставкою ставка 9 % (п. 141.9-1 ст. 141 ПК України) [132]. Окрім цього резиденти «Дія Сіті» сплачують ПДФО з доходів фахівців у вигляді заробітної плати, авторської винагороди за створення службових творів чи перехід прав на службові твори за зниженою ставкою 5 % (п. 170.14-1 ПК України) [132]. Ця ставка застосовується до доходу, що не перевищує 240 000 євро за рік. Слід зазначити, що питання правового регулювання, пов'язані з процесом цифровізації є об'єктом пильної уваги вчених в різних сферах суспільних відносин [142-144].

Зниження податкових ставок залежно від напряму господарської діяльності передбачено й за низкою інших податків та зборів (наприклад: акцизний податок справляється за ставкою 0 грн за 1 літр 100 % спирту етилового, який використовується для виробництва лікарських засобів; продуктів органічного синтезу, які не містять у своєму складі більш як 0,1 % залишкового етанолу; оцту з харчової сировини; парфумерно-косметичної продукції; біопалива тощо (п.п. 229.1.1. п. 229.1 ст. 229 ПК України); запроваджено пільгові ставки й з ПДВ – 0 % (при вивезенні товарів за межі митної території України в режимі експорту (реекспорту) безмитної торгівлі; вільної митної зони), 7 % (по операціях з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні), 14 % (за операціями з постачання на митній території України та ввезення на митну територію України окремих видів сільськогосподарської продукції) (ст. 193 ПК України) тощо [132].

4. Звільнення від сплати податку та збору (передбачає можливість спеціального суб'єкта, у якого виникає об'єкт оподаткування, не сплачувати податок в повному обсязі). Окремі науковці таку форму податкової пільги характеризують саме як податкові канікули [109, с. 51-66; 110, с. 260]. На сьогодні податковим законодавством не передбачено такої пільги залежно від статусу платника. Основним

критерієм є певний вид діяльності, яка вважається пільговою. Так, наприклад з 2020 року Україною взято курс щодо підтримки інвестиційних проектів з метою створення сприятливих умов для залучення значних інвестицій (внутрішніх і зовнішніх), створення нових робочих місць, стимулювання економічного розвитку регіонів та зростання конкурентоспроможності економіки України [49]. З цією метою тимчасово, до 1 січня 2035 року, прибуток підприємства – інвестора із значними інвестиціями звільняється від оподаткування податком на прибуток підприємств протягом п'яти послідовних років (п. 55 Підрозділу 4 Розділу XX Перехідних положень ПК України) [132]. Окрім цього від сплати податку на прибуток звільняються суб'єкти господарювання, в тому числі СМП в разі здійснення таких видів діяльності, як: виробництво певних видів двигунів, літєвих батарей, зарядних пристроїв для твердих акумуляторних; розведення та вирощування свійської птиці, перепелів і страусів (йдеться саме про сільськогосподарських товаровиробників) тощо (п. 56-57 Підрозділу 4 Розділу XX Перехідних положень ПК України) [132]. Низку звільнень від оподаткування залежно від виду діяльності передбачено і за ПДВ, зокрема: звільняються від оподаткування операції з постачання продуктів дитячого харчування та товарів дитячого асортименту для немовлят; реабілітаційних послуг особам з інвалідністю, дітям з інвалідністю; підготовки (літературне, наукове і технічне редагування, коригування тощо), виготовлення, розповсюдження аудіокниг, озвучених українською мовою (ст. 197 ПК України); операції з імпорту відходів та брухту чорних і кольорових металів, а також паперу та картону для утилізації (макулатури та відходів); спеціальних засобів індивідуального захисту (каска, бронежилети), виготовлені відповідно до військових стандартів та технічних умов; лікарських засобів та медичних виробів відповідно до встановленого переліку (до закінчення воєнного стану п. 32 Розділу XX Перехідних положень ПК України) тощо [132].

Узагальнюючи викладене, слід констатувати, що в сучасній фінансово-правовій доктрині відсутня усталена позиція щодо дефініції та систематизації засобів (інструментів) податкового стимулювання СМП. Норми ПК України фактично закріплюють дві форми (моделі) оподаткування для таких суб'єктів, які охоплюють:

1) загальну систему оподаткування, у межах якої СМП, залежно від організаційно-правової форми, виступають платниками податку на прибуток підприємств або ПДФО, а також ПДВ, акцизного податку, майнових податків та окремих зборів; 2) ССООЗ, що замінює сплату низки загальнодержавних податків єдиним податком. З огляду на це, науково обґрунтованим видається підхід, що базується на нормативному змісті положень ПК України, аналіз яких дозволяє розмежувати засоби податкового стимулювання СМП залежно від їх місця у податковій системі на такі групи: 1) загальні податкові стимули, як правові інструменти, інтегровані у конструкцію окремих податків та зборів у межах загальної системи оподаткування, які поділяються на: а) податкові пільги, спрямовані на зменшення податкового навантаження (податкові вирахування; знижені ставки податків і зборів; повне або часткове звільнення від сплати податків і зборів); б) інструменти податкового стимулювання адміністративно-процедурного характеру, спрямовані на мінімізацію адміністративних витрат платника та спрощення процедур обліку, звітності й взаємодії з контролюючими органами (розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань або податкового боргу; встановлення спеціального періоду податкового звітування; використання процедур спрощеної реєстрації в якості платника ПДВ; обмеження (мораторій) на окремі види податкових перевірок); 2) спеціальні податкові стимули, як цілеспрямовані заходи податково-правового регулювання, упроваджені виключно з метою підтримки та розвитку малого підприємництва. Їхньою інституційно закріпленою формою виступає ССООЗ, яка забезпечує диференційований режим оподаткування шляхом заміщення низки податків та зборів єдиним податком [145, с. 324-325].

1.3. Правове регулювання державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання в країнах ЄС

Суб'єкти малого та середнього підприємництва є основою європейської економіки, рушійною силою інновацій та становлять 99 % усіх підприємств в ЄС, забезпечуючи роботою близько 100 мільйонів людей; створюють більше половини європейського ВВП і відіграють ключову роль у створенні доданої вартості у кожному секторі економіки [146]. Загалом податкова політика ЄС спрямована на

підтримку малого бізнесу, зменшення регуляторного та податкового тягаря, покращення їх доступу до ринку праці, спрощення податкового адміністрування. З огляду на це важливим вбачається дослідження європейського досвіду з питань оподаткування та правового регулювання діяльності СМП.

Як вже було зазначено в підрозділі 1.1. дисертаційного дослідження основною формою податкового стимулювання малого бізнесу в Україні є ССООЗ. Для країн ЄС введення аналогічного податку загалом не є характерним. Виняток становлять декілька країн ЄС в яких діють спеціальні (альтернативні) режими оподаткування доходів для малого бізнесу за фіксованими ставками, зокрема, в: Італії – «regime forfettario» [147], Чехії – «paušální daň» фіксований податок для ФОП [148]; Хорватії – фіксований податок «paušalni porez na dohodak» з обмеженням річного обороту до 60 000 євро [149]; Латвії – фіксований податок «mikrouzņēmumu nodokļa režīms» з обмеженням річного обороту до 100000 євро [150]; Литві – фіксований податок за бізнес-ліцензією «verslo liudijimas» з обмеженням річного доходу до 45 000 євро [151]; Польщі – фіксований податок «zryczałtowany podatek dochodowy» з обмеженням 2 млн євро [152]; Румунії – спрощений податок з мікропідприємств «impozit pe veniturile microîntreprinderilor» з обмеженням 250000 євро [153]; Болгарії – патентний податок «патентен данък» для окремих видів підприємницької діяльності з загальним обмеженням 100000 левів [154].

Як-правило в європейській економіці податкова підтримка малого бізнесу здійснюється в межах загальної системи оподаткування за рахунок комплексу заходів: а) введення презумптивних мір в прибутковому оподаткуванні; б) стимулювання інвестицій у капітальні активи за рахунок зменшення податкової бази; в) надання податкових канікул; г) стимулювання здійснення витрат на науково-дослідні, екологічні та інші соціальні та економіко-пріоритетні сфери; д) звільнення від ПДВ та запровадження пільгових (диференційованих) ставок для окремих категорій суб'єктів господарювання [120, с. 37]. Перш ніж перейти до розгляду особливостей їх застосування на прикладі окремих країн ЄС, слід зауважити на один важливий аспект. Хоча на рівні ЄС встановлено уніфіковані критерії визначення суб'єктів малого та середнього підприємництва, зокрема, це: а) мікропідприємства –

менше 10 працівників і оборот або баланс до 2 млн євро; б) малі – менше 50 працівників і оборот або баланс до 10 млн євро; в) середні – менше 250 працівників і оборот до 50 млн євро чи балансова вартість активів до 43 млн євро [155], держави-члени зазвичай не інтегрують їх у національне податкове законодавство, використовуючи власні, знижені або галузеві показники [156], на що буде зауважено надалі в роботі.

Так, на сьогодні, широке застосування в податковій практиці отримало презумптивне оподаткування, що передбачає виокремлення податкової бази й застосування різних економічних показників при розрахунку податків [157]. М. В. Мірошніченко, досліджуючи правову природу податкових презумпцій, характеризує останні як системоутворюючі явища деяких податкових інститутів й наводить низку основних їх характеристик: а) запровадження опосередкованих методів встановлення податкових зобов'язань; б) спрощення процедур системи податкового обліку та в цілому порядку адміністрування податків; в) скорочення витрат на податкове адміністрування; г) визначення підстав застосування в кожному конкретному випадку окремо з урахуванням потреб податково-правового регулювання; д) зменшення точності визначення податкових зобов'язань задля збільшення кількості податкових надходжень [120; 158, с. 189-191]. Цілком слушною є теза, що законодавець при такому підході, може звертатися як до реальних даних податкової, бухгалтерської документації, так і опосередкованих засобів визначення бази оподаткування, заснованих на певних припущеннях [158, с. 190]. Прикладом цього є різні форми податкового стимулювання приватних підприємців в певних сферах діяльності (як правило це дрібна торгівля, сільське господарство, транспорт, ремесла, громадське харчування, ринок послуг) в межах складу податку на доходи фізичних осіб, наприклад: в Іспанії – режим «*estimación objetiva (módulos)*» для підприємців з річним оборотом до 250000 євро (податок сплачується не з реального прибутку, а з умовно визначеного доходу за встановленими критеріями з можливістю застосування додаткової знижки 5 % на чистий дохід) [159]; у Франції – режими «*micro-BIC/micro-BNC*», що дозволяє замість обліку фактичних витрат зменшувати дохід на фіксований відсоток (71 %, 50 % або 34 % залежно від діяльності за умови, що річний оборот не

перевищує 188 700 євро (торгівля, громадське харчування) або 77 700 євро (послуги, вільні професії) [160]; в Португалії – «regime Simplificado», що застосовується до доходів підприємців з річним оборотом до 200 000 євро при якому оподатковуваний дохід визначається не з фактичного прибутку, а за допомогою коефіцієнтів, залежно від виду діяльності (наприклад, торгівля –15 %, послуги – 75 %) [161]; в Італії – «regime forfettario» для підприємців з річним оборотом до 85 000 євро (податок сплачується з «умовного доходу», обчисленого за фіксованими коефіцієнтами) [147]; в Австрії – «pauschalierung» для підприємців з річним оборотом до 700000 євро (податок сплачується за спрощеною, умовною базою, а не за фактичним прибутком) [162].

Розглянемо більш детально як інструменти презумптивного оподаткування, які введені для підтримки малого бізнесу в окремих країнах ЄС поєднуються з іншими податковими стимулами для малого бізнесу.

Так, в Італії форфетарний режим оподаткування запроваджений Законом від 23 грудня 2014 року № 190, є спеціальним податковим механізмом, спрямованим на спрощення виконання податкових обов'язків виключно ФОП та самозайнятими особами [147]. Його фундаментальною рисою є консолідація низки податків в один податковий платіж, а саме: податку на доходи фізичних осіб (IRPEF), регіональних та муніципальних додаткових зборів, регіонального податку на виробництво (IRAP), а також звільнення від сплати ПДВ (IVA). При цьому, основним критерієм переходу на сплату такого податку є дотримання ліміту кількісного критерію економічної діяльності за податковий період. Первісно ці межі диференціювалися за секторами, зокрема, для: харчової промисловості – 35000 євро; міжнародної торгівлі – 20000 євро; торгівлі іноземними продуктами харчування – 30000 євро; будівництва та нерухомості – 15000 євро; ресторанного та готельного бізнесу – 40000; професійної діяльності – 15000 [120, с. 38]. Надалі вони були уніфіковані законодавцем і встановлені на рівні 85 тис. євро за податковий період (календарний рік). Оподатковуваний дохід не розраховується шляхом обліку фактичних витрат, а визначається застосуванням до обсягу доходу спеціального коефіцієнта прибутковості залежно від виду діяльності, що і забезпечує презумптивний характер

режиму. До отриманого у такий спосіб доходу застосовується основна ставка податку у розмірі 15 %. При цьому, для новостворених суб'єктів підприємництва передбачено пільгову ставку 5 % протягом перших п'яти років діяльності. Перехід на форфетарний режим оподаткування доходів звільняє платника від обов'язку обчислення та сплати вищезазначених податків у загальному порядку, а також від ведення повного бухгалтерського обліку, що знижує адміністративне навантаження та спрощує процедури взаємодії з податковою адміністрацією.

Окрім цього податкове законодавство Італії містить низку інших податкових стимулів для підтримки малого бізнесу: 1) в межах застосування податку на доходи фізичних осіб (IRPEF), запроваджено наступні податкові пільги для ФОП: а) податкові відрахування для інвестицій у капітал інноваційних стартапів або інноваційних СМП (сума таких відрахувань становить 30 % від суми інвестиції при ліміті 1 млн євро на рік для стартапу та 1,8 млн євро для малого бізнесу) [163]; б) податкові відрахування при здійсненні інвестиції в R&D (до 10% таких витрат з річним обмеженням 5 млн євро); в) податковий кредит при здійсненні інвестицій у регіонах з високим економічним ризиком (південні регіони Італії) (до 35% вартості інвестицій з максимальним обмеженням 50 млн євро) [164]; 2) в межах корпоративного податку (IRES) для мікро та малих підприємств у 2024 році запроваджено тимчасову податкову пільгу у формі зниження податкової ставки з 24 % до 20 % для платників, які одночасно виконують такі умови: а) здійснення розподілу прибутку (не менше 80% чистого прибутку за 2024 рік має бути спрямовано на спеціальний резерв; б) інвестування в активи (не менше 30% цього резерву, але не менше 24% від прибутку 2023 року повинно бути інвестовано в нові капітальні активи, що відповідають стандартам «Transition 4.0» та «Transition 5.0» (наприклад, цифровізація, енергоефективність) з мінімальним розміром інвестицій – 20 000 євро; в) вплив на зайнятість (середньорічна чисельність постійних працівників у 2025 році повинна бути не меншою за середню чисельність за 2022–2024 роки та компанія повинна найняти нових постійних працівників у кількості не менше 1% від середньої чисельності персоналу на кінець 2024 року, але не менше одного працівника) [165]; 3) в межах ПДВ (IVA) для СМП окрім звільнення від сплати при умові річного

обороту не вище 85000 євро передбачено також: а) встановлення права на отримання податкового кредиту при здійсненні інвестицій у R&D, інновації або капітальні активи відповідно до стандартів «Transition 4.0» та «Transition 5.0», що дозволяє частково відшкодувати суму сплаченого ПДВ на відповідні активи [166]; б) запровадження для платників, які перевищили ліміт форфетарного режиму, але відповідають критеріям мікро та малих підприємств, спрощеної процедури адміністрування ПДВ (подання декларацій ПДВ із меншою періодичністю (раз на квартал або раз на рік замість щомісячної); застосування касового методу обліку ПДВ, за якого зобов'язання зі сплати ПДВ виникає лише після фактичного надходження коштів від клієнта) [167].

Близька схема податкової підтримки СМП в межах ПДВ застосовується й в Австрії, де малі підприємці звільнені від обов'язку сплачувати податок з обороту якщо річний оборот не перевищує 55 тис. євро [168]. При цьому, допускається однократне перевищення зазначеної суми протягом п'яти послідовних років, але не більш як на 15 %. Окрім цього передбачено можливість застосування: а) касового методу обліку ПДВ; 2) спрощеної процедури адміністрування ПДВ; 3) індивідуального графіка сплати податку для підприємств, що потрапили у складну фінансову ситуацію (як правило, він розраховується на рік, виходячи із рентабельності) [120, с. 38; 169].

Оподаткування доходів ФОП підпадає під загальне регулювання Законом «Про прибутковий податок» (Einkommensteuergesetz (EStG)) [170]. Зокрема, австрійська модель оподаткування доходів від здійснення підприємницької діяльності передбачає прогресивне оподаткування, при якому розмір ставки обумовлений виключно річним (за календарний рік) розміром доходу, а саме: а) до 13308 євро ставка податку становить – 0 % (неоподатковуваний мінімум); б) від 13308 – 21617 євро – 20 %; в) 21617 – 35836 євро – 30 %; г) від 35836 – 69166 євро – 40 %; д) від 69166 – 103000 євро – 48 %; є) від 103072 – 1000000 євро – 50 %; ж) більш ніж 1000000 – 55 % [162]. Слід зауважити, що законодавством закріплено право на використання податкової знижки (оплата різних медичних послуг, догляду за дитиною тощо) незалежно від виду отриманого доходу, зокрема, підприємницького.

Окрім цього певний інтерес в межах досліджуваного податку викликають положення, які передбачають особливий механізм оподаткування для ФОП у формі «паушального оподаткування доходів» або системи «умовно-нормативного визначення витрат» («Pauschalierung»), що полягає у спрощеному визначенні витратної частини оподатковуваного доходу. Такий підхід спрямований на зменшення адміністративного навантаження на підприємців, які не перевищують встановленого законодавством ліміту річного обороту. Відповідно до останніх змін, право на застосування цього режиму мають підприємці в тому числі самозайняті особи, річний оборот яких не перевищує 700 000 євро. У разі перевищення зазначеного показника платник втрачає право на використання паушального методу в наступних податкових періодах. Сутність даного механізму полягає у тому, що замість підтвердження фактичних витрат платник має можливість застосовувати нормативно встановлений відсоток з обороту, який визнається податковими органами як витрати. Зокрема, для торговельної діяльності розмір таких витрат становить у 2025 році – 13,5 % від обороту, а для інших видів діяльності (послуги та ремесла тощо) – 6 % від обороту при загальному ліміті непідтверджених видатків у сумі до 63 000 євро [171]. Окрім зазначених нормативних відрахувань, допускається додаткове врахування окремих фактичних витрат, які не входять до складу паушального відсотка, зокрема соціальних страхових внесків та витрат на персонал. Тобто, оподатковуваний дохід визначається умовно (презумптивно), без фактичного підтвердження усіх витрат. Доходи, визначені з використанням механізму «pauschalierung», підлягають оподаткуванню за загальними прогресивними ставками для прибуткового податку.

Зауважимо, що законом не встановлено спеціальних знижених ставок для підприємців, а передбачено спрощення порядку визначення бази оподаткування шляхом нормативного зменшення доходу, що у результаті опосередковано полегшує податковий тягар для таких платників. Можна сказати, що в Австрії існує спрощена система з умовною оцінкою доходу для ФОП, в тому числі самозайнятих осіб, яка функціонує як аналог презумптивного податку, але базується на фіксованих відсотках витрат, а не на жорстких лімітах за галузями, як в Італії.

Податкове законодавство Австрії передбачає й низку податкових стимулів для підтримки розвитку малих підприємств у межах податку на прибуток корпорацій (Körperschaftsteuer (KStG)), зокрема: 1) можливість формування резервів для реінвестування частини прибутку, що дозволяє зменшити оподатковуваний прибуток на суму резерву (ст. 12 KStG); 2) право на списання частини вартості придбаних основних засобів, зокрема для цифровізації та енергоефективності, що відповідають стандартам «Transition 4.0» та «Transition 5.0» (ст. 10 KStG); 3) запровадження податкового кредиту у розмірі 14 % кваліфікованих витрат на R&D (ст. 108 KStG) [172].

Особливістю податкової підтримки малого бізнесу в Німеччині є спеціальне податкове регулювання «kleinunternehmerregelung» (KUR) в межах ПДВ (Umsatzsteuergesetz – § 19 UStG), яке передбачає: 1) надання СМП під час реєстрації права вибору порядку оподаткування ПДВ. Так, вони мають право обрати спеціальний режим, за яким вони звільняються від сплати ПДВ за умови дотримання встановлених критеріїв. Якщо підприємець відмовився від застосування правил «малого бізнесу» та перейшов на загальний режим оподаткування, таке рішення можна відкликати лише після закінчення п'ятирічного строку (§ 19.1 UStG). Водночас особи, які не бажають користуватися таким правом або не відповідають певним критеріям, можуть у будь-якому податковому періоді перейти на стандартний порядок оподаткування (§ 19.2 UStG); 2) встановлення критеріїв для застосування режиму «малого бізнесу». Законодавство передбачає певні граничні показники обороту, які надають право на звільнення від сплати ПДВ: а) річний оборот за попередній фінансовий рік (валовий обсяг продажу товарів та послуг, включаючи ПДВ) не перевищує 25 000 євро; б) загальний оборот у поточному фінансовому (календарному) році не повинен перевищувати 100 000 євро (у разі перевищення зазначених показників підприємець зобов'язаний застосовувати стандартний порядок оподаткування за загальною ставкою 19 %). Основними перевагами такого режиму оподаткування є: а) звільнення СМП незалежно від виду економічної діяльності від сплати ПДВ (§ 19.1 UStG); б) надання ФОП використовувати податкову пільгу у формі податкової знижки (24500 євро) з торгового податку; в) запровадження

обмеженої відповідальності для корпорацій (mbH, UG) зі статусом малого бізнесу; г) звільнення від подання попередньої податкової декларації з ПДВ та спрощення бухгалтерського обліку (ведення простої бухгалтерії, що передбачає облік господарських операцій у складі доходів та видатків на підставі ведення касової книги) [173].

Що стосується прибуткових податків, то податкове законодавство в Німеччині не містить спеціального регулювання для малого бізнесу, проте, діють окремі податкові пільги та спрощення, які в цілому полегшують навантаження для окремих суб'єктів. Так, наприклад, йдеться про запровадження окремих інвестиційних податкових стимулів, зокрема, в межах оподаткування доходів фізичних осіб – підприємців передбачено право на «відрахування на майбутні інвестиції» у розмірі до 50 % запланованих інвестицій у виробничі активи та додаткову спеціальну амортизацію у розмірі до 20 % (§ 7g EStG) [174]. При цьому для застосування такої пільги сумарна балансова вартість активів такого суб'єкта не повинна перевищувати 235 000 євро за поточний календарний рік. Метою такої підтримки є податкове зменшення оподатковуваного прибутку до фактичної купівлі виробничих активів, адже, за рахунок списаної суми зменшується оподатковуваний прибуток у поточному році. Слід підкреслити, що такий механізм особливо вигідний підприємцям, які планують капітальні вкладення, але мають обмежений прибуток у перші роки діяльності. Нажаль, українське податкове законодавство подібних положень не містить. Для юридичних осіб – СМП такого прямого відрахування не передбачено, проте, діють подібні стимули через запровадження в межах податку на прибуток підприємств, норм прискореної амортизації, коли списанню підлягає до 30 % загальних інвестицій та 75 % для електротранспорту [175].

Окремо слід відзначити запроваджений у 2019 році самостійний податковий інструмент у вигляді податкової премії (Forschungszulage (FZulG)), який не стосується безпосередньо конкретного виду податку. Його сутність полягає в тому, що СМП (як фізичні особи – підприємці, так і юридичні особи) можуть заявити витрати на науково-дослідні роботи. Держава в такому випадку надає податковий кредит у вигляді знижки, яка становить 25 % витрат на персонал у сфері R&D (максимум 1 млн

євро на рік) [176]. Ця сума зменшує загальне податкове зобов'язання (як з податку на прибуток підприємств, так і з прибуткового податку у ФОП).

Що стосується податкових ставок, то, як і в Австрії, прибуток ФОП, в тому числі, самозайнятих осіб оподатковується за загальною прогресивною шкалою податку на доходи від 0 % до 45 % (від 12 097 – 17 443 євро – 14 %; від 17 444 – 68 480 євро – 23,97 %; від 68 481 – 277 825 євро – 42 %; понад 277 825 євро – 45 %). Тобто, у 2025 році встановлено базову неоподатковувану суму у розмірі 12 084 євро на рік (Einkommensteuergesetz (EStG) § 32a Abs. 1 Nr. 1) [174]. Для юридичних осіб застосовується загальна ставка податку на прибуток підприємств у розмірі 15 % (Körperschaftsteuergesetz (KStG § 23), до якої додатково нараховується солідарний збір у розмірі 5,5 % від суми корпоративного податку [177].

Таким чином податкова підтримка малого бізнесу в Німеччині здійснюється через комплексні заходи, що охоплюють ПДВ, ПДФО, податок на прибуток підприємств та стимули для інвестицій і інновацій. Основні елементи підтримки включають: 1) режим «малого підприємця» в межах адміністрування ПДВ; 2) цільові інвестиційні пільги з прибуткових податків та запровадження норм прискореної амортизації, що направлено на оптимізацію податкового навантаження під час капітальних вкладень, особливо на ранніх етапах економічної діяльності; 3) підтримка інновацій через застосування інструментів «податкової премії», що дозволяє СМП отримати податковий кредит, що також зменшує загальне податкове зобов'язання та стимулює науково-технічний розвиток.

З 1 січня 2021 року в Чеській Республіці запроваджено спрощену систему оподаткування для ФОП, що передбачає можливість сплати фіксованого податку, який об'єднує податкові та соціальні зобов'язання (податок на дохід, соціальне й медичне страхування) у єдиний щомісячний платіж [178]. Після його сплати платник звільняється від обов'язку подавати щорічну декларацію та сплачувати інші податкові платежі, що суттєво спрощує адміністрування. Відповідно до статті 2а Закону Чехії «Про податок на прибуток» № 586, право на застосування фіксованого податку мають лише самозайняті особи, які не є платниками ПДВ, не мають статусу партнера у товаристві, не перебувають у процедурі неплатоспроможності та не

перевищили встановлений дохідний ліміт. Законодавством визначено три категорії (діапазони) фіксованої ставки, що залежать від обсягу річного доходу (до 1 000 000, 1 500 000 або 2 000 000 чеських крон) і частки витрат, які можуть бути віднесені до доходу (60 % – 80 %). Найсприятливіший режим застосовується до видів діяльності з високою часткою витрат – сільського, лісового, водного господарства, ремісничої та торговельної діяльності. Таким чином, фіксований податок у Чехії виконує функцію спрощеного податкового режиму, орієнтованого на мікро підприємців, з метою зменшення адміністративного навантаження та стимулювання легальної підприємницької активності.

Науковий інтерес становить аналіз результатів податкових реформ, спрямованих на підтримку малого бізнесу в Польщі, Румунії та Болгарії, оскільки ці держави, пройшовши шлях трансформації від постсоціалістичної до ринкової економіки, впровадили комплекс правових інструментів, які забезпечили гармонізацію національного законодавства з вимогами права ЄС та створили сприятливі умови для розвитку підприємництва. Для України, яка перебуває на етапі євроінтеграційних перетворень, узагальнення цього досвіду має практичне значення, оскільки дозволяє врахувати перевірені на практиці моделі податкової підтримки підприємництва та уникнути типових проблем, з якими зіштовхнулися зазначені країни у процесі реформ.

Організаційно-правові засади підприємництва в Польщі визначено Законом від 6 березня 2018 р. «Про підприємницьку діяльність» [179]. Перш за все, слід зазначити, що в економіці цієї держави домінують мікропідприємства, частка яких в структурі суб'єктів господарювання дорівнює близька 97 % 9 (2,2 млн), в той час, як малих компаній складає – 2, 2 % (49,5 тис), середніх – 0, 6 % (14,4 тис), великих лише – 0,2 % (3,7 тис) [180]. За поділом залежно від організаційно-правової форми саме на ФОП приходить 87,1 % від усіх суб'єктів, в той час як на юридичних – 12, 9 %. Якщо звернутися до практики їх розподілу за напрямками економічної діяльності, то слід відмітити, що найбільша їх кількість приходить на ринок послуг (53,5 %), торгівлю (21,5 %), будівництво (15,6 %), промисловість (9,4 %) [120, с. 40].

Як і в більшості країн ЄС в Польщі достатній розвиток отримав такий напрямок підприємництва як самозайнятість (самостійної, незалежної, професійної форми праці фізичної особи, як суб'єкта підприємницької діяльності за власний рахунок). Одними із основних вимог також є здійснення діяльності, що не пов'язана з сільськогосподарською та відсутність найманих працівників. За статистичними даними 9 % працездатного населення держави складають саме самозайняті особи [120, с. 42; 180]. Слід зазначити, що відповідно до ст. 5 Закону Республіки Польща «Про підприємницьку діяльність», одним із основних критеріїв визначення діяльності, як підприємницької є дохідність. Зокрема, якщо фізична особа, здійснює діяльність доходи від якої не перевищує 75 % мінімальної заробітної плати з розрахунку на місяць (мінімальна заробітна плата 4 666 злотих, відповідно, 75 % - 3499,50 злотих (близька 822 євро) така діяльність не вважається підприємницькою й відповідно не виникає обов'язку з державної реєстрації [181]. Слід позитивно оцінити такий підхід законодавця, адже, запровадження такого кількісного порога дозволить фізичним особам легально додатково здійснювати діяльність, що приносить дохід, й, в цілому призведе до економічного зростання в державі.

ФОП можуть сплачувати податки з отриманого доходу за наступними правилами: 1) обрати ПДФО на загальних принципах відповідно до прогресивної шкали оподаткування (за ставкою 12 %, якщо сума доходу складає до 120 000 злотих чи 32 % при перевищенні цього порогу). Слід звернути увагу що сума неоподаткованого податком мінімуму доходів складає 30 000 злотих (6792 євро) [182]; 2) знаходитись на сплаті ПДФО за єдиною ставкою 19 % [182]; 3) одноразової виплати за зареєстрованим доходом (фіксований податок) [183].

Саме остання форма, що встановлена Законом Республіки Польща «Про спрощений (фіксований) податок на доходи фізичних осіб» від 20 листопада 1998 року регулює спрощену систему оподаткування та являє собою оподаткування мікробізнесу й обирається безпосередньо підприємцем за умови, що граничний розмір доходу становить не більше 9 229400 злотих (2 млн. євро). В цьому аспекті слід виділити декілька ключових аспектів. По-перше, це встановлення в податковому законодавстві Польщі кількісного критерію визначення мікропідприємництва з

урахуванням положень Директиви ЄС 2013/34/EU [155], Рекомендацій ЄК 2003/361/CE [156], тобто з обмеженням граничного розміру доходу 2 млн. євро. Як підкреслювалося вище, національні законодавства країн ЄС як-правило встановлюють значно менші показники. Й, по-друге, особливістю такої моделі оподаткування є встановлення різних ставок податку залежно від виду діяльності. Фактично, найнижчі податки сплачують ті суб'єкти, що здійснюють саме виробництво та торгівлю (3 %), в той час, як підприємці, що надають послуги сплачують до бюджету від 12 % до 20 % свого доходу. Наприклад, для медсестер, акушерів, лікарів приватної практики, зубних техніків, перекладачів, вчителів-репетиторів, перукарів ставка податку становить – 20 % від отриманого доходу; для суб'єктів що надають послуги в сфері паркування, готельного бізнесу, програмного забезпечення, фото та відео зйомок, туризму, продажу автотранспортних засобів (запчастин до них) – 17 % від отриманого доходу; при отриманні доходу від оренди/суборенди на суму, що перевищує 100 тис. злотих на рік ставка податку складає – 12,5 %; для ІТ – від 12 % до 15 %; при продажі деяких майнових і немайнових прав або їх частин – 8,5 %; при наданні будівельних робіт, вантажних перевезень понад 2 тон – 3 %; від продажу вироблених непромисловим способом товарів рослинного або тваринного походження, сировина для яких була вирощена цим же підприємцем – 2 % [184]. Відразу хотілося б зазначити, що в Україні подібної диференціації ставок єдиного податку не передбачено та йдеться про застосування єдиної для всіх платників із наведеного переліку ставки.

Позитивними вадами окресленої моделі податкової підтримки приватних підприємців є наступні: а) зниження внесків на медичне страхування до 4,2 % (за загальною системою 9 %); б) право вибору сплати податку по закінченню календарного (податкового року) чи за рахунок авансових внесків (щоквартально); в) спрощене ведення податкового обліку (на підставі Податкової книги доходів і видатків (бухгалтерської книги); г) зменшення оподатковуваного доходу на суму понесених витрат; д) запровадження додаткових податкових пільг, як то: встановлення податкових знижок в розмірі податкової ставки для інноваційної діяльності; відрахування із отриманого доходу витрат в зв'язку із запуском

дослідного виробництва та виводом продукції на товарний ринок (не більше 30 % суми витрат); встановлення 50 % знижки на суму податку в зв'язку із роботизацією діяльності

Окрім запровадження фіксованого податку на доходи ФОП, в Республіці Польщі активно впроваджено й податкову підтримку щодо юридичних осіб – мікропідприємств (за умови, що їх доходи не перевищують еквівалент 2 млн євро за календарний рік) на рівні податку на прибуток юридичних осіб (CIT) [185], до основних вад якого можна віднести наступні: 1) запровадження зниженої ставки – 9 % (основна – 19 %) із встановленням загального обмеження щодо видів діяльності, пов'язаних із фінансовою діяльністю та отриманням прибутку від капіталу (ст. 19); 2) можливість додаткового вирахування витрат до 200 % на R&D (ст. 18d); 3) запровадження зниженої ставки – 5 % на доходи від комерціалізації прав інтелектуальної власності (ст. 24d); 4) запровадження «податку відкладеного розподілу» – сплата податку відбувається не з прибутку, а саме при виплаті дивідендів (ст. 28c–28t); 5) застосування податкових відрахувань на інвестиції в роботизацію, цифровізацію та «зелені технології» (ст. 18ee, 18eb); 6) встановлення права на прискорену амортизацію основних засобів (замість поступового віднесення витрат на амортизацію протягом кількох років платники податку можуть списати всю вартість активу в один податковий рік із встановленням граничного розміру – 50 000 євро на рік (ст. 16k) [185]. І останнє, у Республіці Польщі, фізичні та юридичні особи, які ведуть малий бізнес, можуть скористатися звільненням від реєстрації як платники ПДВ за умови, що річний оборот підприємства не перевищує 200 000 злотих (приблизно 40 000 євро) [186].

Після вступу до ЄС у 2007 році Румунія та Болгарія характеризувалися як найбільш економічно вразливі та корумповані держави-члени. З того часу Румунії вдалося забезпечити стабільне економічне зростання (наприклад, ВВП на душу населення зріс від 44 % (2007 р.) до 80 % (2024 р.) [187]. Виходячи з цього Румунія дедалі частіше згадується в українському політичному та експертному дискурсі як приклад успішної економічної та фінансової трансформації, що відбулася після вступу до ЄС. Серед фінансистів висловлюється позиція, що після завершення

євроінтеграційного курсу Україна може повторити румунський шлях податкових реформ та економічного зростання [188; 189]. Серед чинників, які сприяли економічним успіхам Румунії, важливе місце займають зміни у податковому законодавстві та заходи, спрямовані на підтримку підприємництва, особливо у сфері малого та середнього бізнесу.

Відповідно до Закону Румунії «Про стимулювання створення та розвитку малого та середнього підприємництва» до таких суб'єктів відносяться суб'єкти економічної діяльності, які одночасно відповідають наступним критеріям: а) середньорічна кількість працівників становить не більше 250 осіб; б) річний обсяг доходу не перевищує 8 мільйонів євро або балансова вартість активів не перевищує 5 мільйонів євро в національній валюті; в) дотримано умови незалежності, передбачені ст. 3 зазначеного Закону [190]. У межах цього СМП поділяються за чисельністю персоналу на такі групи: а) мікропідприємства – з кількістю працівників до 9 осіб; б) малі підприємства – від 10 до 49 працівників; в) середні підприємства – у межах від 50 до 249 працівників (ст. 4 Закону Румунії «Про стимулювання створення та розвитку малого та середнього підприємництва»), тобто, показники визначення СМП за румунським законодавством не відповідає вимогам Директиви ЄС 2013/34/EU [155] та Рекомендацій ЄК 2003/361/CE [156], а, для податкових цілей встановлено інші кількісні обмеження за рівнем доходу.

Особливістю румунської моделі оподаткування малого бізнесу є впровадження загального режиму оподаткування доходів для ФОП та спрощеної системи оподаткування при оподаткуванні прибутку юридичних осіб. Так, ФОП, зокрема, самозайняті особи та сімейні підприємства без статусу юридичної особи, що організовано членами родини, сплачують ПДФО (PIT) за ставкою 10% [191]. При цьому, зауважимо, що як і в Італії, для таких суб'єктів запроваджено систему форфетарного оподаткування із загальним обмеженням щодо її застосування на рівні 25 000 євро річного доходу. При перевищенні цього порогу, з наступного року платник зобов'язаний перейти на реальний облік доходів і витрат. Норми фіксованого доходу встановлюються Міністерством фінансів Румунії щорічно для кожного виду діяльності [192]. Наприклад, у 2025 році встановлені такі норми доходу: для

діяльності «фотографія, фотокопіювання та фотокераміка» – 46 000 RON; «оренда та лізинг велосипедів, мотоциклів та іншого спортивного обладнання» – 44 600 RON; «ремонт побутових приладів та садового обладнання» – 44 400 RON; «ремонт та обслуговування автотранспортних засобів» – 46 800 RON тощо [192], що означає, що платник податку при здійсненні наведених видів діяльності, сплачує податки та внески, виходячи з цієї суми, незалежно від фактичного доходу.

Паралельно із загальним режимом оподаткування діє спрощена система оподаткування для мікропідприємств у формі сплати прибуткового податку. При цьому, на відміну від української моделі, де ССООЗ можуть користуватися як ФОП, так і юридичні особи, у Румунії цей режим застосовується виключно щодо юридичних осіб – мікропідприємств, які не здійснюють діяльність у сферах банківської справи, страхування, ринку капіталу або азартних ігор. Юридично значущим критерієм для визначення статусу мікропідприємства є розмір річного доходу, який у 2025 році становить – 250 000 євро. Згідно з нещодавніми змінами, з 1 січня 2026 року цей поріг буде знижено до 100 000 євро [193]. Тобто, після перевищення зазначеного розміру доходу суб'єкт господарювання зобов'язаний перейти на загальну систему оподаткування зі сплатою податку на прибуток підприємств за ставкою 16 %.

Порядок обкладання прибутковим податком мікропідприємств викладено в розділі IV Податкового кодексу Румунії [194]. Останні зміни, внесені наприкінці 2024 року, трансформували підхід до встановлення ставок цього податку. До 2024 року діяли дві ставки – 1 % та 3 % залежно від наявності найманих працівників (ставка 3 % застосовувалася до підприємств, що не мали найманих осіб). Такий підхід був спрямований, серед іншого, на стимулювання зайнятості населення.

В умовах зростаючого дефіциту робочої сили, законодавець змінив пріоритети, й, станом на 2025 рік, застосування ставок базується на рівні доходу підприємства та характері здійснюваної діяльності. Зокрема, ставка 1 % застосовується за одночасного дотримання таких умов: 1) річний дохід не перевищує еквівалент 60 000 євро; 2) підприємство не провадить діяльність, що підпадає під CAEN-коди (окремі коди економічної діяльності), визначені в п. 3 ст. 51 Податкового кодексу Румунії; 3)

підприємство має принаймні одного працівника, оформленого за індивідуальним трудовим договором. Ставка 3 % застосовується у випадках: 1) перевищення річного доходу понад 60 000 євро; 2) ведення діяльності, що підпадає під певні CAEN-коди, незалежно від розміру доходу чи кількості працівників (наприклад: розробка програмного забезпечення (6201), консультації з інформатизації (6202), інші ІТ-послуги (6209), обробка даних і веб-портали (6311–6312), архітектурні та інженерні послуги (7111–7112), науково-дослідна діяльність (7211–7220), дизайнерські та юридичні послуги (7410, 6910) та інші) [194]. Тобто, законодавець впровадив податкову диференціацію за критеріями доходу та видом економічної діяльності, орієнтуючись на сучасний ринок праці та потреби бюджету.

Що стосується ПДВ, то в Румунії для СМП граничним порогом для звільнення від його сплати є річний оборот до 395 000 лей (близька 80 000 євро) [195].

Таким чином, оподаткування малого бізнесу в Румунії, як і в Україні, зазнає численних змін й можна говорити про загальну тенденцію щодо скорочення податкових спрощень для малого бізнесу. Однак, слід зазначити, що зміни, що вносяться румунським законодавцем, спрямовані на вирішення як соціальних завдань, так і на стимулювання видів діяльності, які держава прагне розвинути. До основних відзнак українського та румунського підходів в оподаткуванні малого бізнесу відносяться наступні: 1) запровадження виключно корпоративної моделі спрощеного оподаткування, адже, румунська модель орієнтована лише на юридичних осіб; 2) диференціація податкових ставок залежно від доходу та виду економічної діяльності. Можна сказати, що румунським законодавцем закладено певну прогресію, що в цілому відповідає європейському підходу в прибутковому оподаткуванні (замість єдиної фіксованої ставки з 2024 року запроваджено ставки на рівні 1% або 3% залежно від річного обороту та виду діяльності). Це дозволяє з одного боку – стимулювати мікробізнес з невеликим оборотом, а з іншого – обмежити пільгове оподаткування у високодохідних секторах або в ІТ, юридичній та консалтинговій сфері; 3) фіскальне стимулювання офіційного працевлаштування (до 2024 року в Румунії ставка 1% застосовувалася лише до мікропідприємств, які мали найманих працівників, що стимулювало створення робочих місць і легалізацію трудових

відносин). Аналогічний підхід може бути адаптований для України, наприклад, як умова для застосування пільгової ставки єдиного податку; 4) зниження порогу доходу для переходу на загальну систему оподаткування. Поступове зменшення в Румунії максимально дозволеного річного доходу для перебування на спрощеній системі (з 500 000 євро до 100 тис. євро) направлено на скорочення фіктивного дроблення бізнесу.

Болгарія, на відміну від Румунії, обрала декілька інший шлях щодо податкової підтримки малого бізнесу, також запроваджуючи спрощений режим в оподаткуванні. Зокрема, СМП знаходяться на загальній системі оподаткування зі сплатою загальнодержавних прибуткових податків за фіксованими ставками, які є однаковими для всіх платників незалежно від розміру доходу (корпоративного податку для юридичних осіб – 10 % [196]; ПДФО для ФОП – 15 % [197] та ПДВ – 20 % [198]).

Правові засади визначення статусу СМП регулюються спеціальним законодавчим актом – Законом Республіки Болгарія «Про малий і середній бізнес» [199], положення якого гармонізовані з Директивою ЄС 2013/34/EU [155] та Рекомендаціями ЄК 2003/361/CE [156]. Цей Закон закріплює єдині критерії віднесення підприємств до мікро, малих та середніх, а також містить умову незалежності: підприємство не визнається СМП, якщо понад 25 % його капіталу або прав голосу належать юридичній особі, що не є СМП, що спрямовано на запобігання практиці створення великими корпораціями дочірніх структур з метою отримання податкових пільг.

У межах податкової системи Болгарії передбачено наступні податкові важелі щодо підтримки малого бізнесу: 1) механізм «перезарахування» корпоративного податку. Відповідно до ст. 166-190 Закону «Про податок на прибуток юридичних осіб» мікропідприємства можуть спрямовувати частину або весь нарахований корпоративний податок не до державного бюджету, а на інвестиції у виробничі активи, зокрема, в регіонах із високим рівнем безробіття; на створення нових робочих місць (особливо для довгостроково безробітних, осіб з інвалідністю та працівників літнього віку); на розвиток агропромислового комплексу [196]. Такий підхід зменшує податкове навантаження та стимулює економічний і соціальний розвиток; 2)

звільнення від сплати ПДВ за умови, що річний оборот СМП не перевищує 100 000 левів (близька 51 000 євро). Водночас звільнення не поширюється на окремі операції, зокрема експорт нових транспортних засобів, постачання нерухомості та імпорту товарів. У разі перевищення встановленого порогу підприємство зобов'язане зареєструватися як платник ПДВ та виконувати всі стандартні податкові зобов'язання; 3) патентний податок для окремих видів підприємницької діяльності. Останній займає особливе місце у податковій підтримці малого бізнесу та передбачений Законом Республіки Болгарія «Про місцеві податки і збори» (Розділ VI) [154]. До особливостей його правового регулювання можна віднести наступні: 1) має фіксований характер і не залежить від фактичних доходів СМП. Встановлення розміру відбувається щорічно муніципальними радами у межах, визначених законом, з урахуванням виду діяльності (ремесла, послуги, торгівля, транспорт, спортивні та розважальні послуги тощо), місця її здійснення, площі торговельних приміщень, кількості робочих місць чи транспортних засобів (наприклад: для кав'ярень та кондитерських – 1-20 левів; для ресторанів – від 1-60 левів; парковок – від 5-200 левів; перукарських та ветеринарно-перукарських послуг – від 60-840 левів; ломбардів – від 3000-28000 левів тощо (Додаток 4 до Закону Республіки Болгарія «Про місцеві податки і збори»); 2) платниками є ФОП та юридичні особи (виключно заклади харчування та розваг), які відповідають наступним вимогам: а) здійснення встановлених законом видів діяльності; б) дотримання максимального річного обороту на рівні 100 000 левів (при перевищенні платник автоматично переходить на загальну систему оподаткування доходів); в) відсутність реєстрації в якості платника ПДВ.

До ключових інструментів податкової підтримки малого бізнесу в Болгарії належать: використання фіксованих ставок податків для окремих видів діяльності (патентний податок), можливість перенаправлення корпоративного податку на інвестиції у виробничі активи та звільнення від ПДВ для суб'єктів із обігом до 100 000 левів. Фактично йдеться про поєднання стандартизованої фіскальної бази з можливістю локальної адаптації та соціального стимулювання, що створює більш гнучку і орієнтовану на розвиток модель податкової підтримки малого бізнесу. На

відміну від Болгарії, в Україні застосовується єдиний податок для малих підприємців, який також спрощує облік і зменшує податкове навантаження, але має більш уніфікований характер і не передбачає муніципальної диференціації ставок або прямого спрямування коштів на інвестиції в активи чи розвиток регіонів.

Таким чином, у країнах ЄС щодо податкової підтримки малого бізнесу сформувалися два основні підходи: 1) інтеграція заходів податкового стимулювання виключно у межах загальної системи оподаткування (Австрія, Франція, Іспанія, Португалія, Нідерланди, Бельгія, Німеччина, Угорщина); 2) запровадження паралельно з заходами податкової підтримки на рівні прибуткового та непрямиго оподаткування альтернативних спрощених режимів для малого бізнесу у формі сплати фіксованого податку (Італія, Хорватія, Латвія, Литва, Румунія, Болгарія, Польща, Чехія).

На підставі проведеного наукового аналізу практики податкової підтримки малого бізнесу в країнах ЄС вважаємо, що найбільш релевантним для використання в Україні є досвід Республіки Польщі. Такий висновок зумовлений декількома підставами. По-перше, податкові реформи Польщі здійснювалися в процесі адаптації національного законодавства до *acquis communautaire*, але, водночас, із урахуванням внутрішньоекономічних потреб держави. Для України, яка перебуває на етапі євроінтеграції та гармонізації податкової системи з правом ЄС, польська модель має особливу цінність, оскільки вона демонструє можливість ефективного поєднання європейських стандартів із національними механізмами податкового стимулювання підприємництва. По-друге, польська модель вирізняється комплексністю та системністю, поєднуючи спеціальні податкові режими для мікропідприємців із податковими стимулами в межах загальної системи оподаткування, що забезпечує гнучкість податкової політики, дозволяючи суб'єктам господарювання обирати оптимальний режим оподаткування відповідно до масштабів діяльності. Для України збереження єдиного податку доцільно розглядати як ключовий інструмент підтримки малого бізнесу, тоді як розширення системи податкових стимулів у межах загального режиму оподаткування є необхідною умовою для підвищення конкурентоспроможності бізнесу на етапі його розвитку та масштабування.

Поєднання цих підходів сприяє формуванню сталого малого бізнесу, легалізації економічної діяльності та інтеграції до європейських економічних стандартів. По-третє, польська модель підтвердила свою фіскальну ефективність: запровадження податкових стимулів не призвело до скорочення доходів бюджету, а, навпаки, сприяло детінізації підприємницької діяльності, розширенню податкової бази та зростанню податкових надходжень. Для України це є ключовим орієнтиром у контексті реформування системи ССООЗ з метою мінімізації ризиків зловживань і посилення податкової дисципліни. По-четверте, польський досвід має додаткову регіональну вагомість, оскільки Польща є одним із головних торговельних партнерів України, а наближення підходів до податкових режимів і стимулів сприятиме інтеграції українських суб'єктів господарювання до внутрішнього ринку ЄС.

Виходячи з цього, представляється доцільним використання польського досвіду як методологічного та практичного орієнтиру при удосконаленні національної моделі податкового стимулювання малого бізнесу в Україні.

ВИСНОВКИ ЗА РОЗДІЛОМ 1

На підставі співвідношення понять «державне регулювання господарської діяльності» та «державна підтримка суб'єктів господарювання» доведено, що державна підтримка малого бізнесу є цілеспрямованим елементом механізму державного регулювання економіки, який реалізується через комплекс правових, фінансових та управлінсько-організаційних форм, спрямованих на створення сприятливих умов для розвитку малого підприємництва, підвищення його конкурентоспроможності та забезпечення позитивного впливу на соціально-економічний розвиток держави.

Обґрунтовано, що податкова підтримка становить самостійний напрям державної підтримки СМП, яка відрізняється від фінансової, як за джерелами походження, так і за юридичною природою, способами реалізації та економіко-правовими наслідками із пропозицією внесення відповідних доповнень до Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні», де у ч. 1 ст. 15 після слів «...підвищення кваліфікації управлінських кадрів

та кадрів ведення бізнесу» доповнити словами: «а також податкову підтримку суб'єктів малого підприємництва».

Визначено, що податкова державна підтримка СМП – це встановлена законодавством система правових засобів податкового регулювання стимулюючого характеру, за допомогою яких держава впливає на економічну діяльність суб'єктів господарювання через спрощення податкового адміністрування та запровадження сприятливих умов оподаткування з метою забезпечення їх розвитку, підвищення конкурентоспроможності та досягнення суспільно значущих економічних результатів. Її реалізація здійснюється за рахунок встановлення податкових пільг, впровадження спеціальних режимів оподаткування, розстроченням, відстроченням грошових зобов'язань або податкового боргу та інших інструментів непрямой бюджетної підтримки, що забезпечують опосередковане стимулювання економічної активності через механізми податкового права.

Уточнено, визначення податкових стимулів як закріплених у податковому законодавстві правових засобів, спрямованих на створення сприятливих умов для платників податків шляхом зменшення податкового навантаження та спрощення процедур виконання податкового обов'язку.

Аргументовано, що уникнення подвійного оподаткування не належить до засобів податкового стимулювання, оскільки його основна мета полягає у забезпеченні стабільності, передбачуваності та правової визначеності податкових зобов'язань платників податків у міжнародних правовідносинах, а не у пом'якшенні (спрощенні) виконання обов'язків з метою стимулювання їх економічної діяльності. Відтак усунення подвійного оподаткування слід класифікувати виключно як інструмент податкового регулювання, спрямований на гармонізацію застосування податкових норм у різних податкових юрисдикціях.

Доведено, що польська модель податкової підтримки малого бізнесу, яка поєднує спеціальний режим оподаткування з податковими стимулами в межах загальної системи, відповідає європейським стандартам, забезпечує фіскальну стійкість та формує сприятливе інституційно-правове середовище для розвитку підприємництва.

РОЗДІЛ 2. РЕАЛІЗАЦІЯ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА ЗАСОБАМИ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ

2.1. Реалізація загальних засобів податкового стимулювання суб'єктів малого підприємництва

У цьому розділі дисертаційного дослідження ми зупинимося на характеристиці податкових стимулів, які отримали своє закріплення в межах загальної системи оподаткування і спеціального податкового режиму – ССООЗ. При цьому основна увага буде зосереджена саме на особливостях ССООЗ, адже на сьогодні саме остання характеризується як ключовий засіб податкового стимулювання в сфері малого бізнесу. Перш ніж ми перейдемо до розгляду проблематики цього розділу, хотілося б зауважити на таке питання, як визначення СМП в контексті реалізації саме державної податкової підтримки.

Як нами зазначалося в першому розділі дисертаційного дослідження в законодавстві України застосовуються різні критерії для віднесення суб'єктів господарювання до СМП. Норми господарського законодавства приведено у відповідність до європейських стандартів у рамках виконання Угоди про Асоціацію з ЄС (Додаток XVII «Нормативно-правове наближення») [11] відповідно з якими до СМП належать ФОП та юридичні особи за умови, що середня чисельність їхніх працівників протягом року не перевищує 50 осіб, а річний дохід – еквівалент 10 млн євро [13]. Водночас Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 від 16 липня 1999 року закріплює інший підхід, де класифікація застосовуються виключно щодо юридичних осіб, які визнаються мікропідприємствами при відповідності щонайменше двом із таких умов: активи – до 350 тис. євро, чистий дохід – до 700 тис. євро, кількість працівників – до 10 осіб; малими – підприємства з активами до 4 млн євро, чистим доходом до 8 млн євро та чисельністю працівників – до 50 осіб (ст. 2) [200].

В зв'язку з цим, низка вчених вбачає очевидне протиріччя між універсальними вимогами до класифікації суб'єктів господарювання як мікро та малих підприємств для регуляторних цілей та цілей оподаткування й відстоюють позицію, що система таких критеріїв має мати однакове застосування як для регуляторних вимог, так і для державної підтримки та податкових цілей [108, с. 121; 201, с. 58], з чим не можна погодитися.

Дійсно, у податковому законодавстві України встановлено інші, значно нижчі критерії (наприклад, в межах податку на прибуток підприємств кількісна межа, що дозволяє підіймати питання щодо виокремлення інструменту податкового стимулювання – 40 000000 грн; в межах ПДВ – 1 000000 грн; в межах ССООЗ від 1 336 000,00 грн до 9 336 000,00 грн), що зумовлено особливостями функціонального призначення податкових норм. На відміну від господарських норм, спрямованих перш за все, на регуляторну політику, та положень Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», які забезпечують гармонізацію фінансової звітності з європейськими стандартами, податкові критерії визначають межі можливого податкового стимулювання, забезпечуючи при цьому реалізацію і публічного інтересу держави, і приватного – малого бізнесу. При цьому, запровадження державою подібної підтримки обумовлене з однієї сторони, необхідністю захисту та забезпечення цільового стимулювання саме малого бізнесу, а з іншої – фіскальними цілями та потребами запобігання зловживання такими стимулами великим бізнесом для мінімізації податкових зобов'язань. Окрім цього, необхідно враховувати реальний масштаб діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання, адже, рівень доходів малого бізнесу в Україні істотно відрізняється від країн ЄС, що зумовлює необхідність адаптації критеріїв під фактичні економічні показники діяльності. Також, в якості аргумента щодо такого підходу можна навести й безпосередньо податкову практику держав – членів ЄС, де єдині критерії визначення СМП на рівні Директиви ЄС 2013/34/EU [155] та Рекомендацій ЄК 2003/361/CE [156] не застосовуються в податкових цілях (виключення із 27 держав ЄС становить тільки Республіка Польща, де запроваджено спрощений податок для

СМП з загальним обмеженням річного доходу 2 млн. євро) [183], на що було звернено увагу в попередньому підрозділі.

Відтак різниця у критеріях щодо визначення СМП не свідчить про законодавчу суперечність, а є результатом функціонально обґрунтованого підходу до досягнення різних цілей державної економічної політики: регуляторних, облікових і фіскальних.

Виділення окремих систем оподаткування для СМП є особливістю податково-правового регулювання. Такий висновок можна зробити з урахуванням формального законодавчого закріплення, проте, з певним застереженням. Справа в тому, що податкове законодавство не містить узагальненого визначення «загальна система оподаткування», однак, у низці статей ПК України використано такі поняття як «загальний порядок оподаткування» (ст. 210 ПК України), «оподаткування в загальному порядку» (пп. 141.4.7 ст. 141 ПК України), «загальна система оподаткування» як протиположна «спрощеній системі оподаткування» (ст. 177, ст. 291, п. 21 Підрозділу 2, п. 6 Підрозділу 10 Перехідних положень ПК України) [132]. Виходячи з цього серед вчених-фінансистів сталою є позиція, що загальна система оподаткування становить собою фронтальний порядок регламентації податкових відносин, тобто, йдеться про сукупність правових норм які визначають загальні податкові процедури щодо обчислення, сплати податків і зборів, затверджених на законодавчому рівні, ведення податкового обліку й подання звітності, що поширюються на будь-яких учасників податкових правовідносин. Водночас ССООЗ характеризується особливим, відмінним від загального, порядком оподаткування та розрахована виключно на СМП, як платників єдиного податку [86, с. 153-154].

Загальна система оподаткування, порівняно із спрощеною, характеризується високим рівнем податкового навантаження, складністю та обтяжливістю податкового адміністрування, більшими витратами на ведення бухгалтерського обліку та юридичне супроводження взаємовідносин з податковими органами, обмеженими можливостями для податкового планування тощо [9, с. 116; 118, с. 115; 202; 203]. Вважаємо що одним із ключових недоліків такої системи оподаткування саме в акценті малого бізнесу є порушення конкурентного балансу – перебування СМП на загальній системі поряд зі значно більшими компаніями не враховує їх

обмежені організаційні, кадрові й фінансові можливості. Такий висновок зумовлюється тим, що в Україні в межах загальної системи оподаткування не забезпечено впровадження достатнього рівня засобів податкового стимулювання саме для малого бізнесу, й перш за все, йдеться про застосування різних форм податкових пільг.

Під час розгляду питань цього розділу дисертаційного дослідження ми відійдемо від традиційної логіки викладення матеріалу, як це прийнято серед вчених-фінансистів (М. П. Кучерявенка, М. А. Пожидаєвої, К. В. Андрієвського, Д. А. Кобильника тощо), що ґрунтується на дослідженні елементного складу правового механізму податку з поділом їх на основні та додаткові [91; 103; 106; 127]. В контексті проблематики цієї наукової роботи, представляється більш доцільним зосередити увагу на тих їх характеристиках та особливостях адміністрування податків, які дозволять виділити саме стимулюючу складову.

СМП, що використовують загальну систему оподаткування, сплачують ті податки, які залежать від видів та сфери бізнесу, а саме: ПДФО (розмір якого залежить від доходу та результату господарської діяльності), податок на прибуток підприємств, ПДВ, акцизний податок (у разі реалізації підакцизних товарів), майновий податок (за наявності об'єктів оподаткування рухомого, нерухомого майна та земельної ділянки), ресурсні платежі та екологічний податок, а також загальнообов'язкові внески та збори.

Незважаючи на формальну множинність загальнодержавних податків і зборів, які можуть справлятися із СМП на загальній системі, системоутворюючий характер для них мають саме ПДФО, податок на прибуток підприємств і ПДВ. Такий висновок зумовлений не лише їхньою фіскальною значущістю, а й низкою методологічних, правозастосовних та економічних чинників. По-перше, ці податки є універсальними та обов'язковими для переважної більшості СМП, незалежно від виду діяльності та організаційно-правової форми. На відміну від акцизного податку, екологічного податку, ресурсних платежів чи майнових зборів, які виникають лише за наявності спеціальних об'єктів оподаткування, ПДФО, податок на прибуток та ПДВ охоплюють абсолютну більшість операцій, що формують фінансові результати діяльності СМП.

По-друге, саме в межах цих податків концентрується основний обсяг потенційних засобів податкового стимулювання – знижених податкових ставок, звільнень від сплати податків, перенесення збитків, звільнень від оподаткування окремих операцій, застосування прискореної амортизації, податкових знижок тощо. Інші податкові платежі мають переважно фіскально-обмежувальне або цільове спрямування та не містять механізмів податкових стимулів в аспекті малого бізнесу. По-третє, ПДФО, податок на прибуток підприємств та ПДВ справляють визначальний вплив на фінансовий стан СМП, їхню інвестиційну активність, структуру зайнятості, цінову політику та конкурентоспроможність. Саме через них держава потенційно може здійснювати найбільш відчутний вплив на розвиток малого бізнесу, проте на сьогодні в ПК України такі стимули реалізовані фрагментарно або взагалі відсутні. По-четверте, у рамках цих податків виявляються ключові диспропорції між малими та великими підприємствами, зокрема в аспекті податкового обліку, звітності, доступу до податкового кредиту, підтвердження витрат, касового розриву, застосування штрафних санкцій. Через це загальна система оподаткування в її нинішньому вигляді не виконує компенсаторної, стимулюючої функції для малого бізнесу та не створює умов для збереження конкурентного балансу. По-п'яте, саме ці податки інтегровані в європейські стандарти та підлягають гармонізації в межах імплементації *acquis* ЄС, що актуалізує аналіз можливостей їх використання як інструментів податкового стимулювання у контексті модернізації податкової системи України.

З огляду на зазначене, зосередження уваги на аналізі ПДФО, податку на прибуток підприємств та ПДВ є науково виправданим, методологічно обґрунтованим та практично доцільним, оскільки дозволяє ідентифікувати наявні та потенційні механізми податкового стимулювання СМП в межах загальної системи оподаткування, а також виявити прогалини, які перешкоджають реалізації стимулюючої функції оподаткування.

Так, оподаткування доходів, отриманих від провадження господарської діяльності СМП – фізичними особами-підприємцями, крім осіб, що обрали ССООЗ, врегульовано ст. 177 ПК України [132]. Об'єктом оподаткування, в даному випадку, є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним

доходом (виручкою у грошовій та негрошовій формах) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю ФОП. Фактично для визначення загального оподаткованого доходу застосовують касовий метод, а для визначення витрат враховують лише ті, що пов'язані з отриманням доходу і підтвержені відповідними документами про їх оплату. При цьому, не включаються до оподаткованого доходу: 1) суми ПДВ, що входять до ціни придбаних або проданих товарів, робіт, послуг при реєстрації приватним підприємцем в якості платника ПДВ; 2) суми акцизного податку з реалізованих суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів; 3) суми доходу у вигляді бюджетного гранту (п. 177.3 ст. 177, пп. 177.3.1 п. 177.3 ст. 177, пп. 177.3.2 п. 177.3 ст. 177 ПК України) [132].

ПК України визначає вичерпний перелік витрат, які ФОП має право відносити на зменшення оподаткованого доходу з ПДФО (п. 177.4 ст. 177 ПК України). До таких витрат належать: 1) матеріальні витрати, пов'язані з придбанням сировини, товарів, напівфабрикатів, палива, енергії, будівельних і допоміжних матеріалів, що безпосередньо використовуються у господарській діяльності; 2) витрати на оплату праці найманих осіб, включно з основною та додатковою заробітною платою, іншими виплатами, а також оплатою робіт і послуг за цивільно-правовими договорами; 3) суми податків, зборів і обов'язкових платежів, пов'язаних з провадженням діяльності (крім ПДВ для зареєстрованих платників, акцизу та окремих майнових податків), а також єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, витрати на ліцензії, дозволи та роялті; 4) інші витрати господарського призначення, зокрема витрати на відрядження працівників, зв'язок, рекламу, розрахунково-касове обслуговування, оренду, ремонт і експлуатацію майна, транспортування продукції та оплату послуг, прямо пов'язаних з виробництвом, виконанням робіт чи наданням послуг [132].

Тобто, український законодавець до таких витрат не відносить амортизаційні видатки в межах господарської діяльності приватних підприємців, хоча в країнах ЄС (Італія, Німеччина, Австрія, Франція, Нідерланди, Іспанія, Бельгія тощо) спрощений порядок амортизації для малого бізнесу розглядається саме як засіб підтримки

оновлення основних фондів, зменшення податкового навантаження та формування інвестиційного потенціалу.

Вітчизняний законодавець право ФОП застосовувати амортизаційні відрахування закріплює в п. 177.4.6. ст. 177 ПК України, проте, з певними обмеженнями. Так, застосування такого права є добровільним та передбачає ведення окремого обліку відповідних витрат [204]. Амортизації підлягають: 1) витрати на придбання основних засобів та нематеріальних активів; 2) витрати на їх самостійне виготовлення, реконструкцію, модернізацію та інші види поліпшення (за виключенням поточного ремонту). Водночас, ПК України закріплено перелік витрат, які не підлягають амортизації: 1) витрати на проведення поточного ремонту, а також витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів у частині їх залишкової вартості; 2) певні категорії основних засобів, зокрема: земельні ділянки, об'єкти житлової нерухомості та легкові автомобілі [132]. Розрахунок амортизації здійснюється із застосуванням прямолінійного методу, що передбачає визначення річної суми амортизації шляхом поділу первісної вартості об'єкта, що амортизується, на строк його корисного використання. При цьому облік вартості, яка амортизується, ведеться окремо щодо кожного об'єкта основних засобів чи нематеріальних активів. Строк корисного використання встановлюється ФОП самостійно, але не може бути меншим за мінімально допустимий. Законодавець деталізує такі строки залежно від груп об'єктів: а) до першої групи належать капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом, для яких мінімальний строк становить 15 років; б) до другої групи віднесені будівлі, споруди та передавальні пристрої, із мінімальним строком 10 років; в) третю групу складають машини, обладнання, тварини, багаторічні насадження та інші подібні об'єкти, строк амортизації яких не може бути меншим за 5 років; г) четверта група включає нематеріальні активи, строк корисного використання яких визначається відповідно до правовстановлюючих документів, але не може бути меншим ніж два роки (пп. 177.4.6. – 177.4.9. ст. 177 ПК України) [132]. Наведені положення застосовуються лише за умови документального підтвердження витрат на придбання або самостійне виготовлення об'єктів основних засобів чи нематеріальних активів.

В підрозділі 1.3. нами було зауважено, що у європейських країнах для малого бізнесу застосовуються переважно спрощені та прискорені режими амортизації, які суттєво відрізняються від українського прямолінійного методу з фіксованими мінімальними строками, зокрема: а) у Німеччині та Франції застосовується дегресивний метод, який дозволяє відносити на витрати значно більшу частку вартості основних засобів у перші роки їх використання [205-206]; б) у Польщі та Великій Британії передбачено можливість одноразового списання вартості основних засобів або застосування підвищених річних норм амортизації [207-208]; в) в Італії, Нідерландах, Португалії застосовуються механізми підвищеного віднесення на витрати, коли платник податку отримує право амортизувати від 100-150 % вартості активу, якщо він відповідає встановленим критеріям (інноваційність, енергоефективність, дослідження і розробки тощо) [209-210; 211, с. 66, 71], що розглядається як додатковий податковий стимул модернізації та цифровізації малого бізнесу; г) строки корисного використання активів, як правило, є більш гнучкими та коротшими, ніж в Україні, а облік здійснюється не за кожним об'єктом окремо, а за групами або категоріями активів.

Отже, на відміну від української моделі, де амортизація для ФОП є «факультативним» правом і потребує детального облікового забезпечення, для податкового регулювання держав ЄС цей механізм є елементом системної податкової підтримки малого бізнесу та спрямований на стимулювання оновлення матеріальної бази, інновацій та зменшення податкового навантаження в перші роки діяльності.

Доходи фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність (самозайнятих осіб), оподатковуються за загальними правилами, аналогічно до доходів ФОП (ст. 188 ПК України) за виключенням декількох відмінностей: а) обов'язкове взяття на облік як самозайнятої особи; б) формування оподаткованого доходу як різниці між доходом і документально підтвердженими витратами з обмеженнями щодо неправомірних операцій та повним виключенням застосування амортизаційних відрахувань [132].

Щодо застосування податкової ставки слід зазначити, що чинним законодавством не передбачено підстав для встановлення її зниженого розміру ані

для ФОП, ані для самозайнятих осіб. Відтак, доходи, отримані ними протягом календарного року від провадження господарської діяльності, підлягають оподаткуванню за загальною ставкою, визначеною п. 167.1 ст. 167 ПК України, а саме – 18 % бази оподаткування [132].

Відповідно до п. 177.10 ст. 177 та п. 178.6 ст. 178 ПК України, ФОП та самозайняті особи зобов'язані вести облік доходів і витрат та зберігати підтверджуючі документи щодо походження товарів [132]. На важливість документального підтвердження витрат та доходів зауважено й у постанові ВС від 10 квітня 2024 року [212]. Зокрема, Судом касаційної інстанції зазначено, що складені за результатами господарських операцій первинні документи повинні підтверджувати і розкривати суть, внутрішню сторону господарських операцій, їх справжність, економічну вигоду (виправданість, ризик) і ділову мету. Для правильної кваліфікації природи господарських операцій, необхідно послатися на допустимі та належні докази, якими засвідчується стан (якість) таких операцій. Дійсно законодавством не встановлено конкретного переліку первинних документів, складенням яких мають опосередковуватись господарські операції. Однак критерієм можливості відображення операцій у податковому обліку є забезпечення підтвердження фактичного їх здійснення на підставі наявних документів. Умовою належного документального підтвердження операцій є можливість зробити обґрунтований висновок про те, що витрати фактично понесені, а роботи чи послуги виконані (надані). З цією метою первинні документи мають містити достатній обсяг інформації щодо змісту та суті здійснених операцій та наданих послуг, розкривати їх господарську доцільність [212].

На сучасному етапі податковий облік ведеться за типовою формою в паперовому та/або електронному вигляді [261]. Основні вимоги до його ведення в межах адміністрування ПДФО можна окреслити наступним чином: 1) записи ведуться на підставі первинних документів за підсумками робочого дня, протягом якого отримано дохід або понесено витрати; 2) амортизаційні відрахування обліковуються окремо та визначаються пропорційно строку використання об'єктів основних засобів і нематеріальних активів із дотриманням мінімально допустимого строку корисного

використання; 3) для ведення електронного обліку необхідне застосування відповідного програмного забезпечення та кваліфікованого сертифіката відкритого ключа; 4) у разі виявлення помилок записи виправляються шляхом внесення нового запису із зазначенням дати та підтвердженням особи; 5) типова форма обліку передбачає графи для дати запису, суми доходу, суми повернутих коштів, суми витрат, суми амортизаційних відрахувань та підсумків за звітний період. Крім того, ФОП на загальній системі оподаткування, зобов'язані застосовувати РРО/ПРРО відповідно до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» (ч. 3 п. 177.10 п. 177 ПК України) [132]. Кожна розрахункова операція має бути зафіксована в РРО або ПРРО з моменту отримання оплати. Дані з РРО інтегруються в облік доходів і витрат, формують електронний контрольний слід для податкових органів, є підставою для складання щоденних звітів і підсумків за звітний період, а також виступають джерелом інформації для декларацій з ПДФО та ЄСВ. Безумовно, обов'язкове впровадження РРО/ПРРО підвищує прозорість доходів і контролю з боку держави, водночас, збільшуючи адміністративне навантаження на платників податку.

Підприємець на загальній системі оподаткування звітує за підсумками податкового року, подаючи до контролюючого органу за місцем реєстрації податкову декларацію про майновий стан і доходи до 1 травня року, що настає за звітним. У декларації, поряд із доходами від підприємницької діяльності, зазначаються інші доходи з джерел походження в Україні та іноземні доходи (за наявності), а також суми ЄСВ нарахованого на доходи від здійснення підприємницької діяльності (п.п. 177.11 ст. 177 ПК України) [132].

На підставі наведеного можна зробити висновок, що сучасний порядок ведення обліку та звітності для ФОП і самозайнятих осіб створює певні складнощі для такої платників, що зумовлено необхідністю щоденного внесення даних, документальним підтвердженням кожної операції, дотриманням технічних вимог електронного обліку та повної відповідальності платника за достовірність і своєчасність записів. У країнах ЄС для аналогічної групи платників передбачені значно спрощені механізми ведення обліку та прискорене списання вартості основних засобів, що зменшує

адміністративне навантаження і стимулює розвиток малого бізнесу. З огляду на це, сучасний порядок податкового обліку не може розглядатися як стимулюючий для малого бізнесу. Це підтверджує й зауваження О. В. Кузнецової про порушення принципу нейтральності оподаткування та вплив на конкурентоздатність ФОП на загальній системі, а також й принципу рівномірності та зручності сплати податків [108, с. 76].

Таким чином, слід констатувати що в розрізі ПДФО для СМП законодавцем серед засобів податкового стимулювання запроваджено виключно податкові вирахування у вигляді документально понесених витрат в межах господарської діяльності та в окремих випадках амортизаційні відрахування, що зменшують базу оподаткування до нарахування податку та збору. Таке податкове регулювання оподаткування доходів СМП має переважно фіскальний, а не стимулюючий характер.

Відсутність спеціальних податкових механізмів щодо розвитку новостворених СМП, підприємців, залучених до інноваційної, інвестиційної R&D діяльності та «зеленої» модернізації, стартапів, а також тих, хто потребує оновлення матеріально-технічної бази на початкових етапах функціонування, не забезпечує реалізацію стимулюючої функції оподаткування й не відповідає сучасним європейським підходам щодо підтримки малого бізнесу, спрямованого на підвищення конкурентоспроможності, розвиток самозайнятості та залучення інвестицій. За цих умов обґрунтованим видається перегляд правового механізму оподаткування ФОП на загальній системі з урахуванням принципів нейтральності, справедливості, передбачуваності та економічної доцільності.

Для комплексної оцінки стимулюючої спроможності загальної системи оподаткування доцільним є перехід до аналізу податку на прибуток підприємств, який становить центральний елемент податкового навантаження для корпоративного сектору СМП та виконує подвійне призначення: фіскальне (формування доходів Державного бюджету) та регулятивно-стимулююче (вплив на інвестиційну активність, оновлення основних фондів, реінвестування та інноваційний розвиток).

Особливістю правового регулювання засобів податкового стимулювання саме за цим податком є класичний підхід, щодо виділення певних форм податкових пільг

закріплених законодавцем у ст. 30 ПК України, відповідно до якого можна виділити: 1) податкові вирахування, що зменшують базу оподаткування до нарахування податку (йдеться про виключення фактично понесених платником певних витрат та податкових різниць); 2) встановлення зниженої ставки податку; 3) звільнення від оподаткування. Розглянемо їх докладніше.

Досліджуючи першу категорію податкових пільг – податкові вирахування, що зменшують базу оподаткування до нарахування податку, зауважимо що підставою її надання є особливості, пов'язані саме з об'єктом обкладання податком на прибуток підприємств. Так, згідно з п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПК України, об'єктом оподаткування є прибуток, отриманий як в Україні, так і за її межами, який розраховується шляхом коригування фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, передбачені нормами ПК України [132]. Для обчислення об'єкта оподаткування платник податку на прибуток використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат та фінансового результату саме до оподаткування (абз. 1 п. 44.2. ст. 44 ПК України), Методологічні основи формування інформації щодо податку на прибуток у бухгалтерському обліку та її відображення у фінансовій звітності закріплені у НП(С)БО 17 «Податок на прибуток» та МСБО 12 «Податки на прибуток» [213; 214].

Фактично це означає, що механізм обрахунку об'єкта податку на прибуток підприємств передбачає: 1) зменшення бази оподаткування за рахунок витрат, пов'язаних із господарською діяльністю включених до фінансового результату за правилами бухгалтерського обліку та фінансової звітності; 2) застосування податкових різниць з урахуванням положень Розділу III ПК України. Останні являють собою коригування, яке змінює фінансовий результат до оподаткування при обчисленні об'єкта оподаткування податку на прибуток. Запровадження розрахункового підходу податкової бази через податкові різниці відбулося поступово з 2016 року [215], що було зумовлено необхідністю усунення колізії між бухгалтерським та податковим підходами до визначення оподаткованого прибутку.

Такий підхід дозволив перейти від окремого податкового обліку до використання даних бухгалтерського обліку як бази для визначення доходу чи збитку (фінансового результату) скоригованого за правилами ПК України на податкові різниці (ст.ст. 134, 137-140 ПК України) [132].

Так, податкові різниці поділяються на ті, що: 1) збільшують фінансовий результат до оподаткування: а) сума амортизації основних засобів, нарахована за правилами бухгалтерського обліку, що перевищує суму амортизації, розрахованої за правилами податкового обліку; б) сума перевищення витрат над доходами, яка виникає у зв'язку з розрахунками безнадійної дебіторської заборгованості; в) вартість товарів, робіт, послуг придбаних у нерезидентів з низькоподаткових юрисдикцій; г) сума перевищення фінансових витрат над фінансовими доходами; 2) зменшують фінансовий результат до оподаткування: а) залишкова вартість основних засобів за даними бухгалтерського обліку, яка перевищує залишкову вартість за даними податкового обліку; б) дивіденди, отримані від асоційованих підприємств; в) сума збитку від продажу цінних паперів. Такий підхід дозволив державі коригувати фінансовий результат суб'єктів господарювання за такими напрямками, як: амортизація, резерви, проценти, безповоротна допомога, неприбуткові операції, операції з нерезидентами, фінансові інвестиції тощо.

Слід підтримати спробу законодавця щодо запровадження норм прискореної амортизації у період з 2020 – 2030 рр.: 2 роки – для машин, обладнання та транспортних засобів, 5 років – для передавальних пристроїв і інших основних засобів [215]. Право на її застосування виникає щодо об'єктів, введених в експлуатацію у власній господарській діяльності, що не були у використанні. Якщо об'єкт відчужується або перестає використовуватися до завершення строку амортизації, фінансовий результат навпаки збільшується. Можна резюмувати, що застосування такого податкового стимулюючого інструменту носить дуже обмежений характер і не формує повноцінного стимулюючого режиму для малого бізнесу. Прискорена амортизація стосується лише окремих груп основних засобів, потребує дотримання низки умов і не поширюється на нематеріальні активи, пов'язані з інноваціями, R&D, цифровою модернізацією чи екологічними технологіями. Тому її вплив не можна

розглядати як системний інструмент податкового стимулювання інноваційного розвитку СМП.

На підставі викладеного, можна дійти висновки, що податкові різниці можуть мати подвійний ефект: з одного боку, вони зменшують податкову базу та кінцеві податкові зобов'язання, виступаючи як стимулюючий податковий інструмент (наприклад, збитки від операцій із цінними паперами, застосування прискореної амортизації), з іншого – можуть збільшувати базу та, відповідно, податкове навантаження, виконуючи фіскальну функцію (наприклад, коригування на перевищення амортизації).

При цьому, слід зауважити, що СМП – платники податку на прибуток, річний дохід яких не перевищує 40 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) звільнені від обов'язку застосування податкових різниць при розрахунку об'єкта оподаткування (пп. 134.1.1. п. 134.1. ст. 134 ПК України) – фактично для них це є правом на застосування. Тобто, для СМП обчислення бази оподаткування здійснюється за правилами бухгалтерського обліку без додаткового коригування фінансового результату. Це означає, що понесені витрати, пов'язані з веденням господарської діяльності та відображені у фінансовій звітності, безпосередньо зменшують об'єкт оподаткування, оскільки формула його визначення базується на різниці між доходами і витратами. Такий підхід істотно спрощує механізм податкового обліку, знижує адміністративне навантаження та усуває необхідність застосування складного коригування на податкові різниці, передбачені розділом III ПК України. Виняток становлять лише ті випадки, коли законодавець прямо запроваджує обов'язковість коригування, зокрема щодо бюджетних грантів, операцій, пов'язаних із неправомірною вигодою та інших підстав, визначених п 140.6 ст. 140 ПК України [132].

Отже, спрощений порядок визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток для СМП, який передбачає відсутність обов'язку застосовувати податкові різниці (за загальним правилом), виконує роль цілеспрямованого засобу податкового стимулювання. Такий механізм не лише знижує податкове навантаження за рахунок прямого врахування господарських витрат до фінансового результату, а й мінімізує

адміністративні витрати, пов'язані з веденням податкового обліку, що в цілому створює сприятливі умови для реінвестування ресурсів у розвиток бізнесу, інновації, модернізацію та розширення економічної активності для СМП.

Наступною формою податкового стимулювання в межах досліджуваного податку є встановлення зниженої ставки оподаткування. Важко не погодитися з позицією А. А. Левшук, яка, аналізуючи еволюцію правового регулювання податку на прибуток підприємств, наголошує, що однією з найбільш показових реформ стало зниження базової ставки з 30 % до 18 % [216, с. 118]. Сам факт зменшення податкового тиску, безперечно, має позитивний вплив на підприємницьку активність, зокрема, у секторі малого бізнесу. Разом з тим, попри зниження загальної ставки, ПК України передбачає низку спеціальних (знижених) ставок податку на прибуток – 0, 3, 4, 5, 6, 9, 12 та 15 відсотків. Їх застосування залежить виключно від виду діяльності суб'єкта господарювання або наявності спеціального правового статусу (наприклад – резидента «Дія Сіті»). Так, ставка 0 % використовується інвесторами за спеціальними інвестиційними договорами; підприємствами – виробниками електромобілів та акумуляторів; суб'єктами, залученими до реалізації інфраструктурних проєктів; окремими сільськогосподарськими товаровиробниками (за визначених у ПК України умов) тощо (ст. 136, 141 ПК України) [132]. Звідси випливає, що механізм застосування знижених ставок податку на прибуток в Україні не орієнтований на підтримку малого бізнесу як такого, а, спрямований, передусім, на стимулювання окремих галузей або проєктів.

Відсутність у ПК України спеціально встановлених знижених ставок саме для СМП свідчить про те, що малий бізнес не розглядається законодавцем як об'єкт адресного стимулювання в межах податку на прибуток, на відміну від окремих секторів економіки або спеціальних правових режимів.

Для об'єктивності хотілося б зауважити, що в зарубіжних країнах практика запровадження зниження ставок корпоративного податку для СМП також є не однозначною. Так, відповідно доповіді OECD «Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries» з 38 країн – членів ОЕСР тільки в п'ятнадцяти податкових юрисдикціях використовують такий податковий інструмент для підтримки сектору малого бізнесу,

причому їх діапазон значно різниться, наприклад: в Австралії – 28,5 % за умови якщо дохід у СМП за календарний рік не перевищує 2 млн австралійських доларів (загальна ставка 30 %); Італії – 20 %; Франції, Німеччині, Японії – 15 %; Південній Кореї – 10 %; Канаді – 11 % на перші 500 000 канадських доларів прибутку; США – ставки варіюються залежно від штату (Небраска – 5,58 %, Пенсільванія – 9,99%, Флорида – 4,458%, Північна Кароліна – 2,25 %, Каліфорнія – 8, 84 %, Нью-Йорк – 7, 25 %, Мічиган – 6 %) тощо [122].

Що стосується такої податкової пільги, як звільнення від сплати податку на прибуток підприємств, то, як уже зазначалося у підрозділі 1.2 цієї роботи, податкове законодавство не передбачає звільнення залежно від статусу платника, зокрема, СМП, а закладає в якості критерію вид діяльності (наприклад: інвестиційної, виробництво певних видів електродвигунів та літєвих батарей, зарядних пристроїв, розведення та вирощування свійської птиці, перепелів і страусів та інше (п. 56-57 Підрозділу 4 Розділу XX Перехідних положень ПК України) [132].

І останній момент, на який слід зауважити – це встановлення спеціального (річного) податкового (звітного) періоду для окремих платників податків. На відміну від загального правила, за яким декларація з податку на прибуток подається поквартально (за I квартал, півріччя, дев'ять місяців та рік) з наростаючим підсумком, законодавцем визначено коло суб'єктів, які звітують лише раз на рік. До таких платників належать, зокрема: а) новостворені підприємства, які сплачують податок на підставі річної декларації за період фактичної діяльності; б) виробники сільськогосподарської продукції; в) суб'єкти господарювання, у яких річний дохід за попередній звітний період не перевищує 40 млн грн; г) платники єдиного податку та фізичні особи, що здійснюють незалежну професійну діяльність – у частині виплат доходів нерезидентам; д) юридичні особи – платники єдиного податку щодо скоригованого прибутку контрольованих іноземних компаній; є) платники єдиного податку четвертої групи щодо операцій з цінними паперами та корпоративними правами (п. 137.5 ст. 137 ПК України) [132].

Встановлення річного податкового (звітного) періоду наведеним категоріям платників ми схильні розглядати як інструмент процедурного податкового

стимулювання, спрямований на спрощення виконання обов'язків із ведення та подання податкової звітності, що в цілому, суттєво скорочує адміністративні витрати на ведення обліку, підготовку та подання декларацій, а також відтерміновує момент виникнення податкових зобов'язань. Такий підхід створює сприятливі умови для функціонування малого бізнесу, в тому числі новостворених СМП та аграрних виробників. Порівняння з європейською практикою свідчить, що спрощені податкові періоди для малого бізнесу застосовуються в багатьох країнах ЄС (Німеччині, Франції, Польщі, Чехії, Португалії тощо) [211].

Завершальним елементом дослідження в межах цього підрозділу є розгляд проблемних аспектів правового регулювання ПДВ, які визначають його стимулюючу функцію та впливають на умови розвитку малого підприємництва. У межах правового механізму ПДВ законодавцем реалізовано поєднання фіскальних та адміністративно-спрощувальних засобів стимулюючого характеру, що виявляються у: встановленні мінімального порогу для обов'язкової реєстрації платником ПДВ, особливостях визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту для окремих категорій платників, а також спрощенні облікових і звітних процедур, орієнтованих на малий бізнес. Подальший розвиток зазначених механізмів має здійснюватися з урахуванням курсу на гармонізацію системи ПДВ України зі стандартами правових актів ЄС, що передбачає адаптацію національних інструментів податкового стимулювання до європейських підходів у сфері підтримки малого бізнесу. Усталеною позицією є характеристика ПДВ як: а) безпрецедентного феномену європейського податкового права; б) найбільш гармонізованого податку; в) загального податку на споживання, що стягується у всіх державах-членах ЄС на однаковій основі [217, с. 393].

Основним правовим актом ЄС щодо ПДВ є Директива Ради ЄС 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість [218]. Починаючи з 2020 року, в ЄС впроваджено консолідований курс на спрощення та гармонізацію системи ПДВ для малого бізнесу та її адаптацію до умов цифрової економіки. З цією метою прийнято Директиву Ради ЄС 2020/285, якою уніфіковано розуміння категорії СМП для цілей оподаткування ПДВ, а також передбачено можливість застосування спрощених процедур реєстрації та звітності в електронній

формі [219]. Визначення СМП у межах цієї Директиви ґрунтується на критеріях обсягу річного обороту та територіальності господарської діяльності. До таких платників віднесено як ФОП, у тому числі самозайнятих осіб, так і юридичних осіб, зареєстрованих у державах-членах ЄС, річний оборот яких не перевищує встановленого національного порогу для звільнення від сплати ПДВ. Максимальне значення такого порогу обмежене рівнем у 85 000 євро (або еквівалентом у національній валюті). Якщо ж мале підприємство здійснює діяльність у кількох державах-членах, його сукупний оборот у межах ЄС не може перевищувати 100 000 євро [219]. Водночас у кожній окремій країні СМП має дотримуватися встановленого виключно національним податковим законодавством ліміту (наприклад: в Італії – 85000 євро; Австрії – 55000 євро; Бельгії – 25000 євро; Хорватії – 60000 євро; Естонії – 40000 євро; Фінляндії – 20000 євро; Латвії – 50000 євро; Нідерландах – 20000 євро; Польщі – 200000 злотих; Іспанії, Португалії та Греції – 0 євро тощо) [220]. Із 27 держав-членів ЄС лише три країни фактично відмовилися від застосування звільнення для СМП, вважаючи за доцільне оподатковувати ПДВ навіть найменший бізнес, що не суперечить положенням Директиви 2020/285, адже, відповідно до її положень, держави самостійно визначають доцільність застосування пільгового режиму.

Європейський підхід до визначення «малого підприємництва» у сфері ПДВ передбачає гармонізацію основних параметрів податкового регулювання з одночасним збереженням гнучкості для держав-членів при встановленні національних порогів. Крім того, Директива ЄС 2020/285 допускає можливість секторної диференціації порогів залежно від виду діяльності, що спричинило появу національних моделей, у яких встановлюються різні граничні значення для постачання товарів, послуг чи творчої діяльності (наприклад: у Франції для постачання товарів, продажів, гостинного обслуговування «на місці», а також для оренди житла – 85 000 євро; для постачання послуг – 37500 євро; для авторів і митців – 50 000 євро для основної діяльності та 35 000 для інших видів [221]; на Мальті для товарів – 35000 євро, для інших операцій – 30000 євро; в Ірландії для послуг – 45000 євро, для інших операцій – 85000 євро тощо) [220].

З метою подолання складнощів, спричинених відмінностями в податкових режимах окремих держав-членів, у 2021 році на рівні ЄС було запроваджено спрощену систему сплати ПДВ через механізм Єдиного вікна – OSS (One Stop Shop – OSS), який спрямований на оптимізацію оподаткування електронних транскордонних продажів у межах ЄС та скорочення обсягу бюрократичних процедур для платників податків [222]. Подальші зміни, які стосуються спрощення системи оподаткування, обліку та звітності малих підприємств, відбулися з 1 січня 2025 року, коли Директивою 2006/112/ЄС запроваджено нові правила (спеціальний режим для малого бізнесу) – так звану SME-схему, що надає можливість малим підприємствам з оборотом до 100 000 євро на рік сплачувати ПДВ лише за місцем своєї реєстрації в одній із держав-членів ЄС, а також подавати єдиний щоквартальний звіт та використовувати у своїй господарській діяльності спрощені рахунки-фактури [123, с. 8].

У попередньому підрозділі цієї роботи було проаналізовано практику впровадження відповідних механізмів у державах ЄС та обґрунтовано їх стимулюючий ефект. З огляду на євроінтеграційний курс України та зобов'язання щодо адаптації законодавства у сфері непрямих податків актуальним постає питання оцінки можливостей запровадження аналогічних інструментів у національну податкову систему. У зв'язку з цим, на цьому етапі дослідження, доцільним є звернення уваги до вітчизняної практики правового регулювання ПДВ для з'ясування потенціалу імплементації дієвих механізмів податкового стимулювання малого бізнесу.

Так, одним із ключових інструментів податкового стимулювання СМП у межах правового механізму ПДВ є встановлення мінімального порогу для обов'язкової реєстрації платником цього податку. Відповідно до п. 181.1 ст. 181 ПК України обов'язок реєстрації виникає лише у випадку, якщо обсяг оподатковуваних операцій з постачання товарів або послуг протягом останніх 12 місяців перевищує 1 000 000 грн [132]. Така законодавча конструкція виконує не лише регулятивну, а й стимулюючу функцію, оскільки дає змогу малому бізнесу здійснювати підприємницьку діяльність без характерного для платників ПДВ податкового та

обліково-звітнього навантаження. Встановлення зазначеного порогу орієнтоване на зниження адміністративних витрат бізнесу на ранніх етапах його становлення, що є особливо актуальним для суб'єктів із низькою інтенсивністю господарських операцій та обмеженими фінансовими ресурсами. Крім того, цей механізм сприяє детінізації малого бізнесу, формуванню сприятливого підприємницького середовища та поступовому нарощенню економічної активності без ризику надмірного фіскального тиску. З огляду на податково-правову доктрину, мінімальний поріг реєстрації виконує функцію диференціації платників залежно від їх економічної спроможності та масштабу діяльності, забезпечуючи пропорційність покладених податкових обов'язків. У цьому контексті він розглядається як один із найбільш ефективних і доступних інструментів державного податкового стимулювання малого бізнесу у сфері непрямого оподаткування.

У межах правового механізму ПДВ важливе значення має порядок формування податкового кредиту, який є одним із найдієвіших засобів забезпечення податкової нейтральності та водночас – інструментом податкового стимулювання. Податковий кредит, за своєю правовою природою, є формою податкової пільги, адже, зменшує суму податкового зобов'язання платника на суму ПДВ, сплаченого при придбанні товарів, робіт чи послуг. Зауважимо, що податковий кредит поширюється на всіх зареєстрованих платників ПДВ, у тому числі й на платників єдиного податку, які до складу свого податкового обов'язку включили й ПДВ. Так, до складу податкового кредиту включаються суми ПДВ, що були сплачені або нараховані платником у зв'язку із здійсненням певних господарських операцій, зокрема, пов'язаних з: а) придбанням або власним виготовленням товарів і послуг; б) придбанням, будівництвом, спорудженням чи створенням необоротних активів, у тому числі під час їх ввезення або внесення до статутного капіталу, а також при передачі таких активів на баланс платника, який веде облік результатів спільної діяльності; в) отриманням від нерезидентів послуг, місцем постачання яких відповідно до законодавства визначено митну територію України; г) ввезенням необоротних активів на митну територію України в межах договорів оперативного чи фінансового

лізингу; д) імпортом товарів або необоротних активів на митну територію України (ст. 198 ПК України) [132].

Таким чином, механізм формування податкового кредиту має не лише контрольньо-доказове, а й стимулююче значення, оскільки забезпечує узгодженість податкових зобов'язань і прав платників, сприяє передбачуваності податкових наслідків та стабільності грошових потоків суб'єктів малого бізнесу.

Особливістю правового механізму податкового кредиту є його тісний зв'язок із процедурою підтвердження податкових зобов'язань постачальника та належним документальним оформленням господарських операцій. Відповідно до п. 198.6 ст. 198 ПК України, право на податковий кредит виникає виключно за податковими накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних або іншими документами, передбаченими законодавством [132]. Тобто, саме факт реєстрації є обов'язковою умовою реалізації права платника на застосування податкового кредиту. Якщо накладна зареєстрована із запізненням, сума ПДВ може бути включена до кредиту у періоді фактичної реєстрації, але не пізніше ніж через 365 днів із дати її складання (за виключенням платників, що застосовують касовий метод для яких строк встановлено достатньо обмежений – 60 днів після оплати за умови належної реєстрації накладної). Слід зазначити, що законодавець з метою підтримки бізнесу в цілому в зв'язку із військовим станом призупиняв перебіг зазначених строків, проте, нажаль, з 1 серпня 2023 року відповідні положення втратили чинність і строки поновлено [223].

На складність розрахунку ПДВ та його обліку неоднотайно підкреслювалось в наукових роботах [86, с. 111; 224, с. 17; 225]. Так, дійсно законодавцем фактично запроваджено застосування двох методів податкового обліку: загального (основного) та касового (ст. 187, 198, 200 та п. 14.1.266 ст.14 ПК України) [132]. Основний метод розрахунку ПДВ базується на принципі «першої події», відповідно до якого датою виникнення податкових зобов'язань є дата, що настає раніше між двома подіями: отриманням коштів від покупця або відвантаженням товарів (наданням послуг). Водночас, право платника на податковий кредит виникає на дату здійснення першої події – або сплати коштів, або отримання товарів (послуг). Такий підхід забезпечує

синхронізацію податкових наслідків між продавцем і покупцем, хоча й не завжди відповідає фактичному руху грошових коштів. Основний метод є універсальним, він застосовується всіма платниками ПДВ, якщо інше не передбачено законом.

На відміну від нього, касовий метод, що визначений у п. 14.1.266 ст. 14 ПК України, передбачає інший підхід до обліку ПДВ. За цим методом дата виникнення податкових зобов'язань пов'язується не з моментом відвантаження товарів чи послуг, а з фактом надходження коштів або іншої компенсації за поставлені товари (послуги). Відповідно право на податковий кредит виникає на дату списання коштів із рахунків платника або надання іншої компенсації постачальнику. Отже, податкові наслідки за касовим методом настають виключно після фактичного руху грошових коштів, що наближує цей підхід до грошового принципу бухгалтерського обліку. При цьому, слід відмітити, що законодавець суворо обмежує сферу його застосування певним колом платників, зокрема: 1) постачальниками житлово-комунальних послуг – теплової енергії, природного газу (крім скрапленого), послуг із транспортування та/або розподілу природного газу, а також інших послуг, визначених законом; 2) суб'єктами, які надають або забезпечують послуги, вартість яких включається до складу плати за утримання будинків і споруд, прибудинкових територій чи за управління багатоквартирним будинком (зокрема, обслуговування ліфтів, систем вентиляції, димовидалення, прибирання тощо); 3) житлово-експлуатаційними конторами, управителями багатоквартирних будинків, квартирно-експлуатаційними частинами, об'єднаннями співвласників багатоквартирних будинків та іншими визначеними суб'єктами, які здійснюють збір коштів від споживачів з метою подальшого їх перерахування постачальникам; 4) платниками, які здійснюють операції, оплата за які проводиться за рахунок бюджетних коштів (п. 187.7, п. 187.10 ст. 187 ПК України) [132].

Таким чином, загальний метод є базовим для більшості платників, тоді як касовий метод має винятковий, спеціальний характер. Практика застосування зазначених методів свідчить про наявність певних проблем. Для основного методу типовою є ситуація, коли податкові зобов'язання виникають до фактичного отримання коштів від покупця, що негативно впливає на платоспроможність

суб'єктів господарювання. Додаткові труднощі спричиняє несвоєчасна реєстрація податкових накладних у Єдиному реєстрі, що призводить до розривів податкового кредиту між контрагентами. Водночас для касового методу характерними є складності у визначенні моменту виникнення податкових наслідків при часткових оплатах, бартерних операціях або розрахунках через електронні платіжні системи. Обмежене коло платників, яким дозволено застосування цього методу, створює нерівність умов оподаткування, а відсутність чіткого механізму документального підтвердження моменту отримання коштів підвищує ризики під час податкових перевірок.

Аналіз правової природи касового методу дозволяє зробити висновок, що де-факто він має ознаки спеціального режиму оподаткування ПДВ. По-перше, його застосування обмежене колом платників і видів операцій, прямо визначених у законі, що відповідає логіці спеціального податкового режиму. По-друге, порядок визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту за цим методом відрізняється від загального, тобто має власну систему податкового обліку. По-третє, касовий метод виконує фіскально-стимулюючу функцію, адже, забезпечує своєчасне надходження ПДВ до бюджету при операціях, фінансованих за рахунок державних коштів, і водночас сприяє збереженню ліквідності платників, діяльність яких залежить від бюджетного фінансування.

Отже, попри відсутність у ПК України прямого визначення касового методу як окремого режиму оподаткування, за своєю сутністю він виконує функцію спеціального механізму обліку ПДВ, що поєднує елементи фіскальної ефективності та економічної підтримки платників. Такий метод відображає фіскально-стимулюючу природу податкового регулювання, адже забезпечує надходження ПДВ до Державного бюджету відповідно до фактичного руху коштів і водночас сприяє збереженню платоспроможності платників. Водночас, на сучасному етапі розвитку податкової системи України, в умовах воєнного стану та економічної нестабільності, доцільним видається поступове розширення меж його застосування, зокрема, шляхом поширення права на застосування касового методу на СМП. Такий підхід відповідав би європейській практиці, де касовий метод використовується як засіб стимулювання

ліквідності малого бізнесу і сприяв би підвищенню гнучкості податкової політики держави.

Важливою складовою системи податкового стимулювання малого бізнесу в межах ПДВ є спрощення обліково-звітних процедур, що безпосередньо впливають на адміністративне навантаження платників.

Система податкового адміністрування ПДВ в Україні ґрунтується на комплексі обліково-звітних процедур, що охоплюють формування податкових накладних, їх реєстрацію в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН), подання декларації з ПДВ та автоматизований контроль достовірності податкової інформації (ст. 200¹ – 203 ПК України) [132]. Застосування цих процедур забезпечує прозорість податкових операцій, водночас, формує суттєве адміністративне навантаження на СМП.

Ключовим елементом механізму адміністрування ПДВ є формування та реєстрація податкових накладних (ст. 201 ПК України) [132]. Платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі на дату виникнення податкових зобов'язань та реєструвати її у встановлені строки (до 15 та до останнього дня місяця залежно від групи операцій) [132]. Законодавець встановлює обов'язкові реквізити податкової накладної, визначає строки реєстрації та процедуру зупинення реєстрації, а також передбачає відповідальність за їх порушення. Попри нормативну визначеність, виконання цього обов'язку є особливо складним для СМП, які часто здійснюють численні дрібні операції, не мають власних бухгалтерських підрозділів та не володіють достатніми технічними ресурсами для забезпечення безперебійного електронного документообігу. Відсутність достатнього реєстраційного ліміту в межах Системи електронного адміністрування ПДВ (ст. 200¹ ПК України), нерівномірність грошових надходжень та залежність від дій контрагентів нерідко унеможливають своєчасну реєстрацію податкових накладних, що тягне за собою значні штрафні санкції.

Важливою частиною сучасної моделі адміністрування ПДВ є Система автоматизованого моніторингу відповідності податкових накладних критеріям ризиковості (СМКОР), запроваджена на підставі п. 201.16 ст. 201 ПК України та Постанови КМУ № 1165 від 11 грудня 2019 року [226]. Її запровадження було

спрямоване на запобігання незаконному формуванню податкового кредиту шляхом автоматизованого аналізу податкових накладних і розрахунків коригування. Разом із тим, у практиці її застосування для СМП виникають певні труднощі: система часто зупиняє реєстрацію накладних навіть за відсутності ознак ризиковості операцій, що змушує платників готувати значний обсяг документального підтвердження господарської операції та витратити час на процедури розблокування. Така практика не лише підвищує операційні витрати малого бізнесу, а й ускладнює реалізацію його права на податковий кредит, нівелюючи стимулюючу функцію ПДВ. У цьому контексті доцільним є перегляд критеріїв ризиковості та запровадження спрощеного механізму документального підтвердження операцій для СМП, що узгоджувалося б із принципом пропорційності контролю та сприяло б підвищенню рівня добровільного податкового комплаєнсу.

Додатковим інструментом оптимізації звітності є Система електронного адміністрування ПДВ – СЕА ПДВ в межах якої забезпечується автоматичний контроль відповідності податкового кредиту та податкових зобов'язань. Хоча створення СЕА ПДВ було спрямоване насамперед на запобігання ухиленню від оподаткування, її електронний формат водночас спростив документообіг і забезпечив прозорість взаємовідносин між платником і податковим органом.

Подання податкової декларації з ПДВ здійснюється в електронній формі через інформаційно-комунікаційні системи ДПС України з використанням електронного кабінету платника податків (п. 42¹.1 – 42¹ ст. 42, ст. 49 ПК України), що забезпечує дистанційне виконання всього циклу звітних процедур – від формування податкової накладної до сплати податкових зобов'язань. У поєднанні з функціонуванням СЕА ПДВ [227], така модель звітності загалом сприяє цифровізації адміністрування та підвищенню прозорості взаємодії з податковими органами. Водночас, алгоритм формування звітності залишається складним і потребує значних часових ресурсів, що часто не відповідає можливостям суб'єктів малого бізнесу. Як слушно зазначає А. А. Левшук [216, с. 123], застосування ПДВ у межах ССООЗ фактично позбавляє платників ознак спрощеності ведення обліку, оскільки ПДВ потребує виконання

повного спектра загальних процедур, властивих для підприємств значно більшого масштабу.

З метою зниження адміністративного тиску доцільним є вдосконалення електронних процедур звітності через запровадження автоматизованих сервісів перевірки накладних, спрощення алгоритму реєстрації та скорочення обсягів даних, обов'язкових до внесення у декларації. В перспективі важливо також розглянути можливість створення інтегрованої моделі податкового обліку за принципом «єдиного вікна», аналогічної до системи One Stop Shop (OSS), що діє в ЄС для електронної звітності малих підприємств.

Узагальнюючи викладене, можна дійти висновку, що правовий механізм ПДВ в Україні вже містить низку елементів стимулюючого впливу на малий бізнес, однак вони мають фрагментарний характер і потребують системного оновлення. Встановлення мінімального порогу для обов'язкової реєстрації платником ПДВ виконує функцію податкового фільтра, що диференціює платників за масштабом їхньої економічної діяльності; порядок визначення податкових зобов'язань і податкового кредиту, зокрема через касовий метод, є механізмом підтримання ліквідності; спрощення обліково-звітних процедур виступає інструментом зниження адміністративних витрат і підвищення рівня податкової комплаєнтності. Комплексна модернізація цих елементів, з урахуванням найкращих практик держав ЄС, дозволить сформувати цілісний правовий механізм податкового стимулювання малого бізнесу в межах ПДВ, що забезпечить поєднання принципів податкової нейтральності, фіскальної ефективності та економічної доцільності.

2.2. Особливості спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як спеціального засобу податкового стимулювання суб'єктів малого підприємництва

ССООЗ в Україні вперше була запроваджена в 1998 року на підставі Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності малого підприємництва» № 727 [228] що було зумовлено, з одного боку, складністю та фіскальною спрямованістю загальної системи оподаткування, а з іншого – специфікою розвитку економіки, що вимагало податкового стимулювання малого

підприємництва й не могло бути вирішено в межах загальної системи оподаткування. Фактично з її прийняттям було реалізовано ідею єдиного податку, який замінив сплату низки загальнодержавних та місцевих податків і зборів одним податком за власним вибором СМП, як платника.

Варто підкреслити, що ідея єдиного податку має глибоке історичне коріння. Зокрема, одним із перших, хто її концептуалізував у формі єдиного акцизу, спрямованого на привілейовані стани суспільства був французький мислитель та правознавець Жан Боден (1530–1596 рр.). У своїй праці «Six livres de la République» («Шість книг про республіку», 1576 р.) він висунув тезу щодо доцільності справляння універсального непрямого податку з усіх товарів на споживання з метою запровадження більш рівномірного розподілу податкового тягара [229].

Пізніше ця ідея стала підґрунтям у фінансових працях таких відомих європейських мислителів, як Дж. Локк, П. Буагільбер та С. Вобан, які в цілому відстоювали принцип універсальності оподаткування та обґрунтовували необхідність поширення єдиного податку на всі види доходів [230]. Так, С. Вобан пропонував так звану «королівську десятину», сутність якої полягала у справлянні податку з усіх видів доходів: від землеробства, промисловості та торгівлі – у розмірі 5–10 % [231].

Приблизно з середини XVIII ст. теорію єдиного податку розвинули фізіократи які вважали головним об'єктом оподаткування землю, оскільки саме вона створює «чистий дохід» (О. Мірабо, А. Тюрго, Ф. Кене) [232]. Близька позиція викладена й у праці Г. Джорджа «Єдиний податок на вартість землі», який доводив, що приватна власність на землю є першопричиною соціальної нерівності, і пропонував обкладати податком лише її вартість [233].

Разом із цим формувалися й альтернативні підходи. Так, Ю. Соден запропонував концепцію єдиного податку на споживання, що передбачала оподаткування вже готових для використання продуктів, при цьому товари розкоші обкладалися б за підвищеною ставкою [230]. Проте, ця модель не забезпечила радикального спрощення податкової системи, оскільки більшість прямих податків залишалася чинною. Німецький економіст Й. Грейфер у праці «Антифізіократ» (1780 р.) обґрунтував модель єдиного податку на видатки. Його ідея полягала в оподаткуванні

рівня споживання, який можна визначати за зовнішніми ознаками або на підставі спеціальних комісій [234].

У XIX ст. новий поштовх цій теорії надали французькі дослідники Ж. Жирарден та Ж. Міньє, які у праці «L'Impôt» («Податок» 1857 р.) запропонували запровадження єдиного податку на капітал, що мав справлятися з ринкової вартості землі, нерухомості, рудників, промислових об'єктів і транспортних засобів. На їх переконання, цього було б достатньо для покриття всіх державних витрат Франції, проте на практиці така модель фактично перетворювалася на податок із доходів [230]. Ф. Нітті у своїй науковій праці «Principi di scienza delle finanze» («Основи фінансової науки», 1903 р.) відстоював ідею єдиного податку на розкіш, як механізму забезпечення реалізації принципу справедливості в оподаткуванні [235].

Таким чином, ідея єдиного податку формувалася поступово протягом кількох століть, змінюючи свої акценти – від акцизів і десятини до поземельного, капітального та прибуткового оподаткування, що свідчить про її тривалу еволюцію та постійний науковий дискурс щодо оптимальної податкової системи.

Дослідження проблематики єдиного податку та його правових форм триває і сьогодні, що доводить низка наукових праць, як серед вчених-економістів (зокрема, наукові здобутки: Ю. Б. Іванова [236], Ю.Г. Дьякона [237], О.А. Сич [238], О. Р. Квасовського [239], Л. О. Бацьори [240], К. Ю. Шопської [241], М. О. Слатвінської [242] тощо) так і правознавців (роботи: Є. Ю. Шаптали [86], М. А. Пожидаєвої [103], О. В. Кузнецової [108], В. М. Весельського [243], Н. Ю. Пришви [244 с. 210], С. Береславського [245], О. Г. Свєчникової [246], С. В. Пархоменко-Цироцианц [247], Ю. І. Аністратенко [248] тощо). При цьому в науці відмічається декілька різних підходів щодо розкриття змісту єдиного податку, що пояснюється відсутністю єдиної позиції щодо трактування поняття в цілому. В одних випадках науковці єдиний податок характеризують як альтернативний податок, обґрунтовуючи це тим, що, по-перше, платнику надається право самостійного вибору між системами оподаткування своїх доходів (чи то загальна, чи ССОЗ), і, по-друге, сплата єдиного податку є альтернативою сукупності встановлених податків та зборів, від сплати яких такий платник звільняється (М. А. Пожидаєва [103], М. О. Слатвінська [104], Ю. Б. Іванов

[236], О. В. Квасниця [249], В. І. Коротун [250], М. Глух , О. Бойко-Слобожан [251], О. О. Костенко [252], О. О. Пунда, О. В. Когут [253], Т. А. Мединська [254]) в інших – як спеціальний податковий режим, що має особливе значення, характеризується спеціальною метою, пов'язаний з особливим порядком нарахування та сплати податків та зборів для окремих категорій платників (О. В. Грін [105], К. В. Андрієвський [106], І. Ю. Іванович, О. В. Власюк [107], В. І. Теремецький [255], С. В. Сарана [256], А. О. Сазонова [257], А. В. Стеблянко, М. Д. Солдатенко [258], О. К. Паращенко [259], В. Я. Князькова [260], М. П. Кучерявенко [261, с. 57-59; 452-467] та інші).

Визначальним для вирішення цього питання є звернення безпосередньо до норм податкового законодавства. Відповідно до ст. 11 ПК України, спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів чи/та може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків і зборів [132]. Далі, пряма вказівка на такі режими міститься у Розділі XIV ПК України й відповідно до його змісту наразі в Україні запроваджено лише один спеціальний податковий режим – ССООЗ (Гл.1 Розд. XIV ПК України) [132]. Відповідно до п. 291.2 ст. 291 ПК України, ССООЗ – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених п. 297.1 ст. 297 цього Кодексу, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності [257, с. 276]. Слід погодитись із зауваженням Н. Ю. Пришви, що єдиний податок, будучи формою спрощеного оподаткування заслуговує на особливе місце серед складових податкової системи України [244, с. 210-214], що й підтверджує закріплення його правового механізму окремим розділом ПК України.

З огляду на наведене можемо виділити основні ознаки ССООЗ: 1) диференційований підхід до окремих категорій платників податків (СМП); 2) спеціальна мета – підтримка СМП шляхом: а) сплати одного податку замість декількох; б) спрощене ведення податкового обліку та подання податкової звітності; 3) добровільність (платник податку самостійно обирає ССООЗ за умови відповідності

встановленим вимогам) [86, с. 155; 108, с. 141; 262; 263, с. 93-94; 264]. В такий спосіб саме в межах ССОЗ відбувається застосування системи спеціальних заходів податкового регулювання, які не знаходять свого закріплення в правовому механізмі податків і зборів, передбачених загальною системою оподаткування.

Можна сперечатися з приводу більшої або меншої доцільності використання тих чи інших термінів, проте головним є врахування змісту відносин, які виникають під час вибору між системами оподаткування, і в даному випадку, як цілком вірно зазначає А. О. Сазонова, спеціальний податковий режим передбачає застосування альтернативного податку – єдиного, наслідком чого є звільнення СМП від сплати низки податкових платежів в загальному порядку [257, с. 276].

Одним, із елементів правового механізму досліджуваного податку, який на сьогодні викликає полеміку серед вчених та практиків є саме визначення платника єдиного податку. Так, ССООЗ передбачає змішаного платника – юридичних і фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, які самостійно обирають сплату єдиного податку при умові відповідності певним критеріям. Останні встановлюються щодо кожної конкретної групи платників єдиного податку (всі суб'єкти господарювання, які застосовують ССООЗ, поділяються на 4 групи платників єдиного податку), при цьому, для суб'єктів господарювання 1-3 групи ССООЗ ці критерії відмінні від критеріїв, що встановлюються для платників 4 групи. Проаналізуємо умови при дотриманні яких СМП, залежно від групи платників, може переходити на сплату єдиного податку.

До першої групи платників єдиного податку відносяться ФОП, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року (на 2025 рік – це 1 336 000,00 грн) [132].

До другої групи – підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за

умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб; обсяг доходу не перевищує 834 розміри мінімальної заробітної плати (на 2025 рік – це 6 672 000,00 грн) [132].

До третьої групи: 1) підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена, та юридичні особи будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати (на 2025 рік – це 9 336 000,00 грн); електронні резиденти (е-резиденти), які зареєструвалися як ФОП, здійснюють господарську діяльність з надання послуг, виробництва та/або продажу товарів виключно на користь нерезидентів України, за умови що протягом календарного року вони не використовують працю найманих осіб – громадян або резидентів України; не отримують доходи з джерелом походження з України, крім пасивних доходів; обсяг доходу не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати [132].

До четвертої групи – сільськогосподарські товаровиробники, як юридичні особи (незалежно від організаційно-правової форми), у яких частка доходу від сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік становить не менше 75 %, так і фізичні особи – підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, за умови дотримання таких вимог: займаються лише вирощуванням, відгодовуванням, збиранням, виловом, переробкою та реалізацією власновирощеної або відгодованої сільськогосподарської продукції; провадять діяльність лише за місцем своєї податкової адреси (крім постачання); не використовують найману працю; членами фермерського господарства є виключно члени сім'ї ФОП (у розумінні ст. 3 Сімейного кодексу України); у власності чи користуванні членів господарства перебувають сільськогосподарські угіддя та/або землі водного фонду площею від 0,5 до 20 гектарів сукупно [132].

Слід зауважити, що левову долю платників єдиного податку складають саме ФОП, зокрема, їх частка в розрізі груп, що застосовують ССООЗ на 1 січня 2025 року складає: а) першу групу – 194,9 тис осіб; б) другу групу – 630,6 тис осіб; в) третю

групу – 800,2 тис осіб; г) четверту групу – 0,7 тис осіб, в той час, як кількість юридичних осіб – платників єдиного податку III групи становить 1 607 тис осіб, а IV групи – 890 [265, с. 31].

З урахуванням наведеного, умовно до критеріїв, що надають СМП право на обрання ССООЗ відносяться: 1) кількісні, які характеризують граничний розмір доходів, що отримуються за встановлений період часу та чисельність найманих працівників; 2) якісні, що визначають обмеження за видами господарської діяльності [266, с. 255]. З цього приводу хотілося б звернути увагу на декілька моментів.

Відкритим залишається питання щодо оцінки оптимального значення розміру річного доходу для СМП, який би дозволяв знаходитися на ССООЗ. В країнах ЄС (Польща, Хорватія, Латвія, Литва, Румунія, Болгарія) де запроваджені близькі за правовою природою спрощені податки для СМП розрив рівня дозволеного доходу становить від 45 000 євро до 2 млн євро за календарний рік [149-151; 154; 183]. Максимальна межа такого доходу в Україні, як ми зазначали вище, становить 9 336 000,00 грн (близька 190 530 євро) для платників єдиного податку третьої групи за календарний рік, в той час як мінімальна (для першої групи) – 1 336 000,00 грн (близька 28000 євро). У випадку перевищення встановленого розміру протягом року платник єдиного податку має перейти на загальну систему оподаткування починаючи з наступного звітного періоду (кварталу) шляхом подання до податкового органу за місцем податкової адреси податкової декларації по результатам звітного кварталу, що слідує за тим, коли відбулося перевищення розміру доходу.

Слід зазначити, що у 2020 році відбулося суттєве підвищення граничного обсягу доходів суб'єктів господарювання, який дозволяє їм застосовувати ССООЗ (до цього часу цей поріг становив: для платників першої групи – 300 тис. грн на рік, другої групи – 1,5 млн грн, третьої групи – 5 млн грн) [267]. У нинішніх умовах військового стану збереження чинних граничних критеріїв доходу для перебування на ССООЗ вважаємо економічно обґрунтованим компромісним рішенням, яке забезпечує оптимальний баланс між стимулюючою та фіскальною функціями податків. З одного боку, встановлені порогові значення дозволяють СМП продовжувати легальну діяльність без надмірного адміністративного тиску, виконуючи роль антикризового

інструмента підтримки самозайнятості та локальної економічної активності. З іншого – їх подальше підвищення у воєнний період могло б спричинити надмірне розширення пільгового режиму та зниження надходжень до бюджету, що є критично неприйнятним за умов підвищених оборонних видатків. Отже, на сучасному етапі доцільним є збереження чинних критеріїв до завершення військових дій із подальшим переглядом з урахуванням поствоєнної макроекономічної динаміки.

Поряд із цим, позитивним нововведенням стало й встановлення досліджуваного критерію у прив'язці до розміру мінімальної заробітної плати. Відповідно до п. 8 ч. 1 ст. 40 Бюджетного кодексу України, розмір мінімальної заробітної плати щорічно визначається Законом про Державний бюджет [268], що забезпечує автоматичну індексацію граничних показників перебування на ССООЗ згідно з актуальною макроекономічною ситуацією. Такий механізм унеможливорює інфляційне «виштовхування» СМП з пільгового режиму, зберігаючи його реальний зміст. Застосування мінімальної заробітної плати як базового соціального стандарту підвищує легітимність податкових критеріїв, сприяє їх узгодженню з іншими регуляторними інструментами державної економічної політики та зменшує потребу у частих законодавчих коригуваннях. На відміну від фіксованих грошових порогів, модель, побудована на відносному показнику, характеризується більшою гнучкістю, прогнозованістю та економічною обґрунтованістю.

Наступний кількісний критерій стосується обмеження щодо чисельності найманих працівників [263]. Так, В. П. Синчак обґрунтовує недоцільність застосування цього критерію в сучасних умовах [269, с. 50-52]. О. В. Кузнецова виділяє низку негативних наслідків встановлення граничної чисельності: 1) створюються умови для стримування залучення найманих працівників до роботи на суб'єктів малого підприємництва, оскільки «спрощенці» не укладають офіційних трудових договорів із числом осіб, що перевищує встановлену законом норму; 2) СМП можуть приховувати реальну кількість працівників, побоюючись втратити право перебування на ССООЗ або зміну групи; 3) не використовується потенціал малого бізнесу для сприяння зайнятості в Україні [108, с. 121].

В цілому підтримуючи ці зауваження, слід зазначити, що дійсно чисельність працівників не завжди є об'єктивним показником економічної потужності підприємства, оскільки різні види діяльності мають різну трудомісткість. Фіскальна нейтральність вже забезпечується критерієм річного доходу, тому додаткове кадрове обмеження створює надмірний регуляторний бар'єр без економічної доцільності. Більш того, обмеження на залучення праці стимулює приховану зайнятість через неофіційні трудові відносини або оформлення працівників як окремих ФОП, що суперечить цілям податкової прозорості. Саме тому заборону використання праці найманих працівників для 1 групи платників єдиного податку вважаємо недоцільною. Водночас, для платників єдиного податку – ФОП 1 та 2 групи оптимальним представляється встановлення граничного числа найманих працівників на рівні 10 осіб, що дозволить реалістично відобразити масштаб діяльності, не створюючи надмірних регуляторних обмежень.

По-друге, переходячи до аналізу якісних критеріїв обрання ССООЗ, слід зазначити, що вони, як-правило, стосуються низки обмежень щодо здійснення певних видів підприємницької діяльності, й в даному випадку, основним питанням є оцінка їх відповідності функціональному призначенню цього спеціального режиму. Так, відповідно до п. 291.5 ст. 291 ПК України законодавець визначив низку видів підприємницької діяльності, здійснення яких унеможлиблює перебування на ССООЗ. Такий перелік для платників податків 1-3 групи охоплює, насамперед, сфери пов'язані з підвищеними ризиками ухилення від оподаткування (організація ігрового бізнесу, обмін валют), діяльністю з високим рівнем рентабельності або значним обігом капіталу (виробництво та обіг підакцизних товарів; страхова діяльність; фінансове посередництво; надання в оренду земельних ділянок (загальна площа яких перевищує 0,2 гектар), житлових приміщень (загальна площа яких перевищує 400 кв. метрів), нежитлових приміщень (загальна площа яких перевищує 900 кв. метрів); надання послуг пошти (окрім кур'єрської) та зв'язку (крім діяльності, яка не підлягає ліцензуванню); діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату), а також види діяльності, що віднесені до публічно значущих або

чутливих з точки зору державної політики (видобуток, виробництво та продаж дорогоцінних металів/каміння та корисних копалин; надання послуг поштового зв'язку; управління підприємствами) тощо [132].

В свою чергу, до платників єдиного податку четвертої групи не можуть відноситися суб'єкти господарювання: 1) у яких понад 50 % доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин; 2) діяльність яких згідно з КВЕД-2010 відноситься до класів 01.47 (розведення свійської птиці), 01.49 (в частині розведення та вирощування перепелів і страусів) та 10.12 (виробництво м'яса свійської птиці); 3) при здійсненні діяльності з виробництва підакцизних товарів (за виключенням виноматеріалів виноградних, вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції, вин виноградних, вин плодово-ягідних та/або напоїв медових, вироблених та розлитих у споживчу тару малими виробництвами виноробної продукції з виноматеріалів виключно власного виробництва (не придбаних), отриманих шляхом переробки плодів, ягід, винограду, меду власного виробництва, а також крім електричної енергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками та/або з відновлюваних джерел енергії (за умови, що дохід від реалізації такої енергії не перевищує 25 % доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) такого суб'єкта господарювання) (п. 291.5-1 ст. 291 ПК України) [132].

Серед правників триває дискусія щодо розуміння підходу законодавця з приводу наведених обмежень за видами господарської діяльності. Загалом вважається що за їх основу покладено рентабельність здійснюваної діяльності [108, с. 128; 270, с. 135; 271, с. 17]. В. О. Швадченко, формулюючи принцип обґрунтованості обмежень у межах ССОЗ, підкреслює його спрямованість на забезпечення регулюючої функції податкового механізму. Суть цього принципу полягає в тому, що ключові обмеження щодо застосування єдиного податку встановлюються стосовно видів діяльності, які, з одного боку, не належать до пріоритетних для держави, а з іншого – створюють для

платників потенційні не виправдані переваги порівняно з іншими суб'єктами оподаткування [109, с. 121]. Такий підхід потребує певного уточнення.

Так, з точки зору принципу співмірності обмежень «proportionality», який впливає як із конституційних засад господарювання (ст. 42, 64 Конституції України) [272], так і з європейських підходів до формування спеціальних режимів оподаткування малого бізнесу (Звіт OECD «Taxation of SMEs», Рекомендації ЄС 2003/361/ЄС) [122; 273], важливим є з'ясування того, чи відповідають зазначені заборони їх легітимній меті – запобіганню зловживанням та недопущенню використання ССООЗ для мінімізації оподаткування у капіталомістких або високомаржинальних секторах.

Аналіз обмежень за видами підприємницької діяльності для малого бізнесу в Україні при переході на ССООЗ у порівнянні із практикою країн OECD доводить, що загальна логіка застосування таких обмежень є подібною, зокрема: 1) як в Україні, так і в багатьох країнах OECD (Франція, Італія, Австрія, Німеччина, Польща, Румунія, Болгарія) спрощене оподаткування не застосовується до фінансових та страхових послуг, а також до грального бізнесу, що зумовлено високим ризиком зловживань і необхідністю контролю за доходами у цих секторах; 2) основна мета обмежень у всіх країнах – фокус на малих підприємствах із низькою адміністративною складністю, які потребують підтримки для розвитку та інновацій, а не на великих чи капіталомістких бізнесах. Водночас, виділяються й певні відмінності: 1) в Україні додатково виключаються такі сектори, як виробництво підакцизних товарів (алкоголь, тютюн) та видобуток корисних копалин, що не є типовими обмеженнями у OECD країнах; 2) в багатьох країнах OECD фермерські господарства отримують податкову підтримку секторально та адресно в межах корпоративного оподаткування, а не через універсальні режими для СМП, в той час, як в Україні – це самостійна група платників; 3) в Україні передбачено повне виключення категорії самозайнятих осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність з переліку платників єдиного податку (нотаріуси, адвокати, судові експерти, лікарі, бухгалтери, оцінщики, науковці, літератори, артисти тощо).

Цілком слушним з цього приводу є зауваження К. В. Маріхіна, який зазначає, що при встановленні переліку обмежень щодо застосування ССООЗ необхідно використовувати виважений підхід з дотриманням принципу балансу між податковими (публічними) інтересами держави та малого бізнесу. Зменшення кола платників, з одного боку, запобігає мінімізації податкових платежів особами, які здійснюють «надприбуткову» діяльність, а з іншого – створює умови, більш сприятливі для інших видів господарської діяльності, порушуючи принципи рівності та нейтральності оподаткування [271, с. 17]. З огляду на це такі обмеження, як заборона самозайнятим особам, що провадять незалежну професійну діяльність та фізичним і юридичним особам – нерезидентам використовувати ССООЗ, призводять до дисбалансу в реалізації стимулюючої функції єдиного податку.

Певні дискусії серед правників викликає також обмеження, встановлене пп. 291.5.1 п. 291.5 ст. 291 ПК України, відповідно до якого СМП, що здійснюють «управління підприємствами», не можуть застосовувати ССООЗ [132]. Основним зауваженням є відсутність легального визначення терміна «управління підприємством» у податковому законодавстві, що створює ризики довільного або розширеного трактування з боку контролюючих органів [271, с. 17]. Крім того, законодавець не конкретизує, які саме види діяльності у межах Класифікатора видів економічної діяльності (КВЕД) підпадають під таке управління, що призводить до порушення принципу правової визначеності та передбачуваності регулювання. З позицій належного правового регулювання, заборона повинна бути чітко окреслена за допомогою об'єктивних критеріїв, зокрема шляхом прямого посилання на конкретні коди КВЕД, аналогічно до підходу, який застосовується у низці європейських держав при визначенні діяльності, що виключається з пільгових режимів оподаткування малого бізнесу. У разі збереження чинної розмитої формули контролюючі органи можуть довільно поширювати її не лише на професійні холдингові або консалтингові структури, а й на звичайних підприємців, які надають організаційні або допоміжні послуги, що перетворює обмеження з цільового на надмірне. З метою вирішення цього питання представляється доцільним: 1) законодавче конкретизування поняття «управління підприємствами» із включенням

його до переліку термінів ст. 14 ПК України»; 2) пряме застосування відповідних кодів КВЕД (наприклад, секції 70.10 «Діяльність головних управлінь (хед-офісів)» і 70.22 «Консультавання з питань комерційної діяльності й керування»); 3) перегляд обмеження з урахуванням функціонального підходу, адже, заборона має застосовуватись лише до тих видів діяльності, які пов'язані з фактичним корпоративним контролем або управлінням активами інших юридичних осіб, а не до всіх суб'єктів, які надають послуги супроводу, адміністрування чи організації бізнес-процесів.

Таким чином, проблема не стільки у самому обмеженні, скільки в його некоректній формалізації, що не відповідає вимогам правової визначеності та пропорційності. Чітке нормативне окреслення поняття «управління підприємствами» із застосуванням КВЕД забезпечить баланс між фіскальними інтересами держави та правами платників, сприятиме зменшенню конфліктів у правозастосуванні та підвищить довіру до податкової системи.

І останнім, загальним обмеженням щодо переходу на сплату єдиного податку для всіх груп платників є відсутність податкового боргу, що є цілком обґрунтованим. Так, для того щоб перейти на єдиний податок суб'єкту господарювання варто сплатити всі необхідні податки та інші обов'язкові платежі, і тим самим ліквідувати заборгованість за попередній звітний період перед бюджетами різного рівня [263, с. 98]. Безумовно, ця вимога стосується тільки ліквідування податкової заборгованості, що пов'язана саме зі здійсненням підприємницької діяльності. При цьому, йдеться й про податки та збори від сплати яких особи, які знаходяться на ССООЗ звільнені. Винятком є безнадійний податковий борг, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин) (пп. 291.5.8. п. 291 ст. 291 ПК України) [132]. Це підтверджено й судовою практикою [274-277].

Так, у Постанові Верховного Суду від 27 травня 2025 року у справі № 280/890/24 зазначено, що наявність податкового боргу на дату подання особою заяви про застосування ССООЗ є об'єктивною та достатньою підставою для відмови податковим органом у реєстрації її платником єдиного податку [277]. У даній справі фізична особа, зареєструвавшись підприємцем, одночасно подала заяву про перехід

на ССОЗ з першого числа місяця, наступного за місяцем державної реєстрації. Контролюючий орган, посилаючись на пп. 291.5.8 та пп. 1 п. 299.6 ст. 299 ПК України, відмовив у задоволенні цієї заяви у зв'язку з наявністю у заявника заборгованості зі сплати земельного податку. Оскаржуючи відмову, позивач аргументував свої вимоги відсутністю належного мотивування рішення, порушенням процедури його оформлення, відсутністю достовірного підтвердження податкового боргу, а також непропорційністю наслідків такої відмови з огляду на незначний розмір заборгованості. Проте суди першої та апеляційної інстанцій відмовили у задоволенні позову, зазначивши, що облікований за позивачем борг є самостійною підставою для відмови в реєстрації. Верховний Суд підтримав ці висновки, наголосивши, що ССОЗ є спеціальним режимом, який може застосовуватися лише до суб'єктів господарювання, що відповідають встановленим критеріям та не мають визначених законодавством обмежень. Водночас наявність боргу, крім безнадійного, прямо виключає можливість набуття статусу платника єдиного податку. Суд також вказав, що відмова, оформлена у вигляді листа з належним правовим обґрунтуванням, відповідає вимогам індивідуального адміністративного акта та не порушує прав платника податків [277].

З урахуванням викладеного робимо висновок, що віднесення СМП до платників єдиного податку з поділом за відповідними групами залежить від сукупності певних умов, що охоплюють: а) категорію платника (юридичні особи та (або) ФОП); б) наявність найманих працівників; в) вид діяльності; г) обсяг отриманого доходу протягом календарного року д) відсутність визначених законодавством обмежень. Для четвертої групи платників єдиного податку встановлено більш широкий перелік умов, що мають бути дотримані для застосування спеціального податкового режиму, що зумовлено специфічністю такого типу суб'єктів господарювання, як сільськогосподарські товаровиробники, й видом їх діяльності.

Тільки при дотриманні перерахованих вище умов СМП має право самостійно обрати ССОЗ. Безперечно, законодавством встановлено порівняно просту процедуру переходу на сплату єдиного податку. Так, перейти на сплату останнього можна з будь-якого кварталу календарного року подав не пізніше ніж за 15 днів до

його початку до податкового органу за місцем податкової адреси заяву, у якій вказується вид діяльності, який буде здійснювати фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності. При цьому, він повинен відповідати виду діяльності, зазначеному приватним підприємцем під час державної реєстрації. Це положення є важливим, оскільки саме від виду діяльності, зокрема, залежить група платника, й, відповідно, розмір єдиного податку, який така особа буде сплачувати. У разі відсутності підстав для відмови у реєстрації суб'єкта господарювання як платника єдиного податку контролюючий орган зобов'язаний протягом двох робочих днів від дати надходження заяви щодо переходу на ССООЗ зареєструвати таку особу платником єдиного податку. Підставами відмови може бути невиконання розглянутих вище умов чи обмежень.

Наступна характеристика ССООЗ, пов'язана із такою специфічною характеристикою, як консолідованість, що означає об'єднання в одному платежі податків і зборів, які зазвичай сплачуються на загальній системі оподаткування [278, с. 182-183]. Йдеться про те, що відповідно до п. 297.1. ст. 297 ПК України платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з наступних податків і зборів: 1) податку на прибуток підприємств, крім випадків, передбачених абз. 2, 3 пп.133.1.1 та пп. 133.1.4 ст. 133 ПК України; 2) ПДФО у частині доходів, що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку; 3) ПДВ з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім ПДВ, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку 3 % (п.п.1 п. 293.3 ст. 293 ПК України); 4) податку на майно в частині земельного податку за земельні ділянки, що використовуються платниками єдиного податку першої – третьої груп для провадження господарської діяльності (крім діяльності з надання земельних ділянок та/або нерухомого майна, що знаходиться на таких земельних ділянках, в оренду (найм), позичку, на іншому праві користування) та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва; 5) рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи [132].

Вважаємо, що сукупний перелік звільнень, передбачених п. 297.1 ст. 297 ПК України, хоча й охоплює основні податкові платежі, проте, є не повним з огляду реалізації ефективного стимулювання малого підприємництва, особливо в умовах сучасної воєнної економічної кризи.

По-перше, вбачається доцільним передбачити для осіб, які знаходяться на ССООЗ звільнення від сплати частини ЄСВ. Слід зазначити, що законодавцем вже було здійснено подібну спробу на початку військових дій в Україні. Так, відповідно до п. 9-19 Розділу VIII Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» приватні підприємці – платники єдиного податку; особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність та члени фермерського господарства були звільнені від обов'язку щодо нараховування, обчислення і сплати ЄСВ за себе з 1 березня 2022 року протягом усього часу до припинення/скасування воєнного стану в Україні, а також протягом 12 місяців після припинення/скасування воєнного стану [279]. Ключовий момент полягав в тому, що таке звільнення було не відстрочкою від сплати, а саме звільненням від сплати (при цьому, періоди такого звільнення не зараховуються до страхового стажу, що зумовило осіб, які не бажали його втрачати добровільно сплачувати ЄСВ за себе). Однак, цю пільгу було скасовано з 1 січня 2025 року [280], що пов'язано із необхідністю забезпечення балансу між фіскальною необхідністю держави та довгостроковою стабільністю системи соціального страхування. Тимчасове звільнення від ЄСВ, запроваджене у 2022 році як антикризовий інструмент у відповідь на воєнний стан, мало винятково екстраординарний характер і виконувало функцію невідкладної підтримки ліквідності малого бізнесу. Однак збереження такої пільги на тривалий час призвело б до системних ризиків для пенсійного та соціального забезпечення населення, оскільки ЄСВ є основним джерелом наповнення Пенсійного фонду та фондів соціального страхування. Крім того, зазначене звільнення фактично створювало асиметрію між різними категоріями платників, що потенційно порушувало принципи солідарності та рівності страхувальників, закріплені у ст. 7 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» [281]. Зокрема, ФОП на загальній системі оподаткування сплачували

ЄСВ із фактичного чистого доходу, тоді як платники єдиного податку могли повністю уникати таких зобов'язань, що створювало податкову та соціальну асиметрію між аналогічними суб'єктами господарювання, на що було звернено увагу вище. З урахуванням внесених законодавцем змін: 1) ФОП, платники єдиного податку самостійно визначають базу нарахування ЄСВ, але вона не може бути меншою за мінімальний страховий внесок – 1 760 грн на місяць (22% від мінімальної заробітної плати – 8 000 грн). В той час, як приватні підприємці на загальній системі оподаткування сплачують ЄСВ від суми чистого доходу; 2) збільшено максимальну базу для нарахування ЄСВ до 160 000 грн на місяць, отже, максимальний внесок складає 35 200 грн; 3) підвищено розмір штрафу до 20 % від суми недоплати та пені за кожен день прострочення в розмірі 0,1 % від суми заборгованості в разі несвоєчасної сплати ЄСВ приватними підприємцями; 4) встановлено обмеження щодо нарахування страхового стажу в разі несплати ЄСВ.

В умовах триваючих військових дій та повоєнного економічного відновлення витрати на соціальні гарантії залишаються одним з найбільш обтяжливих статей видатків для СМП. У більшості країн ЄС застосовуються тимчасові пільги або знижені ставки соціальних внесків для малих підприємців на початкових етапах діяльності, що розглядаються як інструменти економічної стабілізації, а не як елементи податкового популізму (наприклад: «post-COVID relief measures») [282]. В Україні доцільно розглянути можливість запровадження часткового звільнення від сплати ЄСВ або встановлення диференційованої ставки для окремих категорій платників єдиного податку, насамперед тих, хто здійснюють діяльність на економічно вразливих, деокупованих або прифронтових територіях. Такі заходи мають кваліфікуватися не як фіскальні пільги, а як інструменти регіонального вирівнювання та відновлення економічної активності, що корелюють із практикою Польщі, Італії, Іспанії та Болгарії (в підрозділі 1.3. дисертаційного дослідження ми звертали увагу, що в низці країн ЄС передбачено знижені ставки соціальних внесків). Питання, пов'язані з пошуком шляхів щодо відновлення та підтримки сталого економічного розвитку регіонів на сьогодні активно обговорюються на міжнародному рівні [283]. Європейський досвід свідчить, що територіально-спрямовані соціально-страхові

стимули є значно ефективнішими за універсальні, оскільки не лише знижують витрати на старт і ведення бізнесу, але й формують прив'язку підприємця до локальної економіки, сприяючи створенню робочих місць, збереженню людського капіталу та сталому розвитку звільнених територій.

Доцільним видається також розглянути можливість розширення переліку звільнень від рентної плати за використання окремих категорій природних ресурсів, необхідних для локального виробництва та аграрного мікробізнесу. Такий підхід відповідає логіці функціонального податкового стимулювання, коли держава не надає універсальних пільг, а вибірково підтримує ті види економічної діяльності, які мають високий мультиплікативний ефект для регіонального розвитку. Зокрема, звільнення від рентної плати за воду, надра місцевого значення або біоресурси могло б стати критичним чинником зниження собівартості продукції для малих фермерських господарств, сімейних сироварень, локальних переробників сільськогосподарської сировини чи виробників будівельних матеріалів у зонах відновлення. У країнах ЄС (наприклад, у Польщі та Литві) застосовується підхід «resource tax relief for micro-producers», який передбачає або знижену ставку, або підвищений безподатковий ліміт використання природних ресурсів для мікропідприємств – не як фіскальну поступку, а як інструмент податкової підтримки коротких виробничо-збутових ланцюгів та локальної доданої вартості [284; 285]. В українських умовах це могло б стати елементом політики економічної самодостатності громад і зменшення логістичної залежності від імпортних або централізовано постачаних ресурсів.

Особливістю правового регулювання ССООЗ, є не просто консолідований характер оподаткування, що полягає у формальному об'єднанні низки податків і зборів в один платіж, що в цілому дозволяє зменшити обсяг податків, який сплачують СМП, а й у трансформації самого механізму виконання податкового обов'язку. Йдеться про комплексне спрощення усіх його складових – нарахування, сплати, обліку та звітності, що також призводить до скорочення адміністративного навантаження на платника, мінімізації витрат на податкове адміністрування та підвищення рівня добровільного виконання податкових зобов'язань. Консолідованість ССООЗ має розглядатися не лише як технічний елемент податкової

конструкції, а як функціональний інструмент забезпечення фіскальної доступності та стимулювання підприємницької активності.

Тобто, ми підійшли до наступного блоку правових норм, які характеризують стимулюючу природу ССООЗ – це положення про спрощений порядок обліку та звітності. Як підкреслює Ю. І. Аністратенко, СМП часто обирають ССООЗ не тому, що це економічно вигідно для їх діяльності, а тому що значно спрощується процедура ведення податкового обліку та складання фінансової звітності [286, с. 110].

Перш ніж ми звернемося до особливостей характеристики виконання цієї складової податкового обов'язку платників єдиного податку, слід зауважити, що, він виникає лише за наявності об'єкта оподаткування (ст. 22 ПК України) [132]. Визначення же останнього в межах ССООЗ характеризується певними особливостями, виходячи з чого окремі науковці визначають провадження господарської діяльності безпосередньо як об'єкт обкладання єдиним податком [109, с. 112; 236, с. 79; 287, с. 481]. Дуже умовно можна погодитися з цим, і більш конструктивним вважаємо підхід Є. Ю. Шаптали, який відмінність ССООЗ, як податкового стимулу, вбачає в тому, що не можливо в традиційний спосіб визначити й закріпити об'єкт та податкову базу, тобто, можна сказати, неklasичний підхід до закріплення елементів правового механізму і є тією специфікою, яка притаманна саме ССООЗ, як спеціальному податковому режиму [86, с. 160].

Так, законодавець розмежовує визначення доходів, залежно від групи та статусу платника єдиного податку: 1) для ФОП доходом вважаються всі надходження, отримані протягом податкового (звітного) періоду у грошовій формі (як готівковій, так і безготівковій), а також у матеріальній чи нематеріальній формі (за виключенням: пасивних надходжень (процентів, дивідендів, роялті), страхових виплат та відшкодувань, бюджетних грантів, а також коштів, отриманих від продажу рухомого чи нерухомого майна, що належить фізичній особі на праві власності та використовується в її господарській діяльності); 2) для юридичної особи доходом є будь-який дохід, включаючи дохід її представництв, філій, відділень, отриманий протягом податкового (звітного) періоду у формі грошовій (готівковій та/або безготівковій), матеріальній або нематеріальній; 3) для е-резидентів – обсяг коштів,

зарахованих на рахунок такого платника податків у банку (п. 292.1 ст. 292 ПК України) [132]. При цьому, податковим законодавством вичерпано встановлено перелік сум коштів, які не включаються до складу доходів платників єдиного податку:

- 1) суми ПДВ;
- 2) суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку;
- 3) суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої й поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, і суми кредитів;
- 4) суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм;
- 5) суми коштів (аванс, передоплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) – платнику єдиного податку та/або повертаються платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів;
- 6) суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, встановлених ПК України, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємств або загального оподаткованого доходу фізичної особи – підприємця тощо (п. 292.11. ст. 292 ПК України) [132].

Виходячи з цього, на переконання Є. Ю. Шаптали [86, с. 192] визначення обсягу і складу доходів платників першої – третьої групи прямо впливає на виникнення обов'язку сплати саме єдиного податку як спеціального режиму оподаткування, який спрощує виконання податкового обов'язку і є для платників видом податкових стимулів. Частково підтримуючи таку позицію, варто акцентувати увагу на одній важливій особливості, характерній саме для ССООЗ. Йдеться про те, що для платників єдиного податку першої та другої груп наявність доходу як об'єкта оподаткування не є обов'язковою умовою для виникнення обов'язку зі сплати податку. Це зумовлено тим, що ставка єдиного податку для цієї категорії платників не перебуває у прямій залежності від результатів їх господарської діяльності. Зокрема, ставки єдиного податку для платників першої групи встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру прожиткового мінімуму для працездатних

осіб, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року – не більше 10 % розміру прожиткового мінімуму; другої групи - у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року (не більше 20 % розміру мінімальної заробітної плати) (пп. 293.1., 293.2. ст. 292 ПК України) [132]. Виключно для платників єдиного податку третьої групи законодавцем встановлено відсоткові ставки залежно від отриманого доходу, а саме: 1) 3 % доходу – у разі сплати податку на додану вартість; 2) 5 % доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку (пп. 293.3. ст. 292 ПК України) [132].

Звідси можна зробити висновок, якщо СМП у встановленому ст. 298 ПК України порядку перейшов на ССООЗ то, таким чином, він згоден на сплату єдиного податку. Незалежно від того, здійснюють платники 1 та 2 групи чи не здійснюють господарську діяльність, отримують чи не отримують доходи, вони зобов'язані щомісячно сплачувати авансові внески, в той час, як платники єдиного податку 3 групи сплачують єдиний податок тільки в тому випадку, коли отримують дохід. Відразу хотілося б зробити одне зауваження саме в контексті останнього. Справа в тому, що законодавець не пов'язує визначення доходу, як об'єкта обкладання єдиним податком з фактичними витратами, яких зазнали СМП – платники 3 групи під час здійснення господарської діяльності (за винятком вирахування сум сплачених окремих податків та зборів). Такий підхід, хоча й спрощує адміністрування та зменшує обсяг податкового контролю, має суттєві недоліки з точки зору економічної справедливості та стимулювання розвитку підприємництва. Зокрема, не врахування фактичних витрат призводить до штучного завищення оподатковуваного доходу й відповідно, податкового навантаження, зменшується прибутковість суб'єктів господарювання, погіршується їх фінансова стійкість та інвестиційна привабливість. В зв'язку з цим представляється доцільним доповнити п. 2 ст. 292.1. ст. 292 ПК України положенням, що суб'єкти господарювання – платники єдиного податку третьої групи мають право зменшувати оподатковуваний дохід на підтверджені документально витрати, прямо пов'язані з провадженням господарської діяльності.

Певними особливостями відзначається й законодавче визначення об'єкта оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи, яким виступає площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, що перебувають у власності або користуванні (включно з орендою чи емфітевзисом) відповідного товаровиробника (п. 292¹.1 ст. 292¹ ПК України) [132]. Базою оподаткування визначено нормативну грошову оцінку одного гектара таких земель з урахуванням коефіцієнта індексації станом на 1 січня податкового року. У разі відсутності нормативної грошової оцінки конкретної ділянки застосовується оцінка одиниці площі ріллі в Автономній Республіці Крим або відповідній області. Аналогічний підхід використовується щодо земель водного фонду (ст. 292¹ ПК України) [132]. Ставки єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників встановлюються у відсотках від бази оподаткування з розрахунку на один гектар земель залежно від категорії та місцезнаходження земельних ділянок, зокрема, для: а) ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) – 0,95; б) ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,57; в) багаторічних насаджень – 0,57; г) багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях – 0,19; д) земель водного фонду – 2,43; є) сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту – 6,33 (пп. 293.9. ст. 293 ПК України) [132].

Новелою податкового законодавства можна вважати положення, що суб'єкти господарювання (юридичні особи та ФОП), які мають у власності або користуванні сільськогосподарські угіддя повинні з 2022 року визначати мінімальне податкове зобов'язання (далі – МПЗ) за такі ділянки. Запровадження цього податкового інституту, визначеного ст. 38¹ ПК України, мало на меті забезпечення гарантованого рівня податкових надходжень із кожного гектара сільськогосподарських угідь незалежно від результатів господарської діяльності їх власників або користувачів. Згідно з п. 38¹.1 ст. 38 ПК України, МПЗ визначається як мінімальна сума податкових платежів, яку платник повинен сплатити у розрахунку на одиницю площі земельної

ділянки протягом податкового року [132]. Особливості визначення загального МПЗ для платників єдиного податку врегульовані ст. 297¹ ПК України, відповідно до яких фактично сплачені суми податків (зокрема єдиного податку, ПДФО, військового збору, ЄСВ та ін.) враховуються при порівнянні з розрахованим МПЗ [132]. У разі якщо сукупна сума таких платежів є меншою за мінімальне зобов'язання, платник зобов'язаний доплатити різницю. Відповідно до п. 74 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПК України з 1 січня 2024 року по 31 грудня року, у якому буде припинено або скасовано воєнний стан, сума МПЗ не може становити менше 700 гривень з 1 гектара, а для земельних ділянок, у площі яких частка ріллі становить не менше 50 % – 1400 гривень з 1 гектара (за виключенням земельних ділянок, земельні часток (паїв) що розташовані на територіях можливих бойових дій, які включені до Переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих російською федерацією [132]).

Загалом, запровадження МПЗ виконує фіскально-стабілізуючу функцію, унеможливаючи використання земель сільськогосподарського призначення як інструменту податкової оптимізації через формальне перебування у статусі суб'єкта господарювання без фактичного здійснення діяльності. Водночас із позиції податкового стимулювання платників єдиного податку, насамперед четвертої групи, чий зобов'язання відповідно до статей 292¹ та 293 ПК України розраховуються виходячи з нормативної грошової оцінки земель, МПЗ має подвійний ефект. З одного боку, воно забезпечує рівність податкових умов для всіх землекористувачів, а з іншого – фактично трансформує єдиний податок у фіксований платіж, не пов'язаний із доходністю виробництва, що частково зменшує податкову нейтральність та стимулюючий ефект ССООЗ.

Одним із найважливіших проявів податкового стимулювання СМП при запровадженні ССООЗ є встановлення спрощеного порядку ведення обліку та подання звітності.

Положення п. 296.1 ст. 296 ПК України визначають диференційований підхід щодо організації податкового обліку платниками єдиного податку залежно від їх організаційно-правової форми та групи оподаткування. Така модель відображає

концепцію пропорційності регуляторного навантаження, що є ключовим принципом у побудові ССООЗ, спрямованої на підтримку СМП.

По-перше, ФОП першої та другої груп, а також платники третьої групи, які не зареєстровані платниками ПДВ, звільнені законодавцем від обов'язку застосування стандартизованих форм бухгалтерського обліку. Вони мають право вести облік доходів у довільній формі шляхом їх помісячного відображення (це може бути Книга обліку доходів, щоденник, зошит тощо), що фактично зводить облікову функцію до хронологічної фіксації грошових надходжень.

Така специфіка ведення податкового обліку для ФОП, як платників єдиного податку зумовлена відсутністю прямого зв'язку кінцевих результатів господарської діяльності з розміром податкових зобов'язань. Фактично, інформація податкового обліку та звітності може бути використана виключно з метою контролю дотримання платниками встановлених обмежень (обсягу виручки та кількості найманих працівників). Такий підхід відображає специфіку ССООЗ орієнтованої на мінімізацію адміністративного навантаження та забезпечення доступності облікових процедур для малого бізнесу.

Одним із ключових інструментів обліку доходів для цілей оподаткування є застосування реєстраторів розрахункових операцій (далі – РРО) та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій (ПРРО). До податкових переваг для платників єдиного податку першої групи слід віднести відсутність обов'язкового використання РРО/ПРРО (п. 296.10 ст. 296 ПК України) [132]. Натомість для всіх інших платників єдиного податку обов'язок застосування РРО/ПРРО при здійсненні розрахункових операцій було запроваджено з 1 січня 2022 року незалежно від виду діяльності та обсягу доходу [288]. Винятком є суб'єкти господарювання, які приймають оплату виключно у формі банківського переказу за реквізитами IBAN, а також підприємці, що реалізують товари у сільській місцевості з використанням розрахункових книжок і книг обліку розрахункових операцій (за умови, що вони не здійснюють дистанційний продаж та не реалізують підакцизні товари) [289]. Законодавець також передбачив поступове запровадження обов'язку забезпечення можливості здійснення безготівкових розрахунків. Так, з 1 січня 2025 року використання POS-терміналів

стало обов'язковим для торговців у населених пунктах з населенням менше ніж 5 тисяч осіб, а з 1 січня 2026 року – для платників єдиного податку першої групи, торговців, які здійснюють торгівлю з використанням торгових автоматів, виїзну (виносну) торгівлю, а також продаж власноручно вирощеної або відгодованої продукції [290].

Разом з тим, застосування РРО/ПРРО має низку винятків, зокрема, обов'язок не виникає при: проведенні розрахунків у касах підприємств із видачею прибуткових та видаткових ордерів (крім операцій з технічно складними побутовими товарами, лікарськими засобами, ювелірними виробами тощо); здійсненні операцій виключно через банківські системи дистанційного обслуговування (інтернет-банкінг, Приват 24, Ощад 24/7); оплаті за допомогою QR-коду, що містить банківські реквізити у форматі IBAN; реалізації продукції фізичними особами на ринках (крім підакцизних товарів, ТСПТ, лікарських засобів, ювелірних виробів) (ст. 9 Закону України № 265) [289].

Водночас ДПС та НБУ неодноразово звертали увагу на розмежування між банківськими операціями та розрахунковими операціями. Так, якщо НБУ у своїх роз'ясненнях визнає інтернет-банкінг прямим банківським переказом і таким, що не потребує РРО [291], то ДПС займає жорсткішу позицію щодо небанківських сервісів переказу коштів (Liqpay, Portmone, iPay, Wayforpay, NovaPay), вимагаючи застосування РРО/ПРРО [292], що створює правову колізію на практиці.

Таким чином, для платників єдиного податку першої групи діє абсолютна пільга щодо звільнення від застосування РРО/ПРРО, тоді як для всіх інших платників законодавство передбачає лише окремі спеціальні винятки, які базуються на способі проведення розрахунків. В цьому контексті доречно зауважити, що відповідно до пояснювальної записки до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» основною метою його прийняття було запровадження дієвого механізму контролю за обігом товарів і доходів суб'єктів ССООЗ, насамперед, у частині детінізації діяльності середніх і великих суб'єктів господарювання, які зловживали такою системою та тим самим дискредитували її перед сумлінними платниками податків. Серед завдань

також виділено: виведення з тіні частки готівкових розрахунків, «відбілювання» обігу товарів, ліквідація схем ухилення від оподаткування тощо [293]. Аналіз правозастосування доводить, що запровадження обов'язку застосування РРО/ПРРО для ФОП другої групи фактично не сприяє досягненню визначених законодавцем цілей, адже, їх діяльність обмежується наданням побутових послуг населенню та роздрібною торгівлею з невеликим обсягом доходу й рівень податкових ризиків у цій категорії є відносно невисоким, тоді як витрати на адміністрування значно перевищують потенційні вигоди для місцевих бюджетів. Окрім цього, сама ідея ССООЗ передбачає мінімізацію регуляторного навантаження на СМП. Введення обов'язку застосування РРО, який вимагає додаткових фінансових витрат на придбання, обслуговування та навчання персоналу, суперечить принципу спрощення та ставить під сумнів відповідність цього режиму задекларованій меті – підтримці малого бізнесу.

По-друге, ФОП третьої групи, які є платниками ПДВ, підпадають під більш формалізований режим податкового обліку. На відміну від зазначених вище категорій, вони зобов'язані вести як облік доходів, так і витрат за типовою формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади у сфері фінансової політики. Така вимога зумовлена особливістю ПДВ як багатоступеневого податку з елементом податкового кредиту, що потребує документального підтвердження не тільки надходжень, але й витрат, пов'язаних із господарською діяльністю. Також, якщо такі особи, окрім інших видів підприємницької діяльності, здійснюють й сільськогосподарську, то облік доходів і витрат від виробництва та реалізації власної сільськогосподарської продукції вони зобов'язані вести окремо (абз. 3 п. 296.1. ст. 296 ПК України), що спрямовано на запобігання змішуванню різних видів діяльності та забезпечує можливість аналітичного розмежування доходів, одержаних від пріоритетних галузей, які держава підтримує через пільгові режими оподаткування.

В цілому, зауважимо, що у з 1 січня 2021 року значно спрощено порядок ведення податкового обліку саме у платників єдиного податку – ФОП, зокрема: а) скасовано обов'язок ведення Книги обліку доходів за Типовою формою та її реєстрації в податкових органах; б) ФОП 1, 2 та 3 груп, які не є платниками ПДВ, ведуть виключно

облік доходів у довільній формі, як у паперовій (блокнот, зошит тощо), так і в електронній формі (Excel, Word, інші програми без обмежень від податкових органів), у тому числі через електронний кабінет платника шляхом щомісячного відображення отриманих доходів; в) ФОП 3 групи, які є платниками ПДВ, ведуть облік доходів та витратків у довільній формі шляхом щомісячного відображення доходів та витрат.

По-третє, юридичні особи – платники єдиного податку третьої групи не звільняються від обліку витрат, але використовують спрощений бухгалтерський облік з урахуванням положень п. 44.2, 44.3 ст. 44 ПК України (п. 296.1 ст. 296 ПК України) незалежно від ставки єдиного податку – 5% чи 3% [132]. Зокрема, облік доходів здійснюється відповідно до вимог Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку НП(с)БО 15 «Дохід» затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [294], а формування витрат – відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку НП(с)БО 16 «Витрати» затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 [294]. При цьому, абз. 1 п. 44.1 ст. 44 ПК України встановлено, що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, інформації, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством [132]. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абз. 1 п. 44.1 ст. 44 ПК України (абз. 2 п. 44.1 ст. 44 ПК України), а також встановлено обов'язок щодо забезпечення зберігання зазначених документів протягом встановлених законодавством строків (пп. 44.3 ст. 44 ПК України) [132].

Варто також зазначити, що для платників єдиного податку третьої групи – е-резидентів законодавцем не закріплено обов'язку щодо ведення податкового обліку та складення звітності, що відображає, з одного боку, специфіку досліджуваного спеціального податкового режиму, а з іншого – встановлений порядок розрахунку та сплати єдиного податку виключно через податкового агента. Зокрема, для е-

резидентів, що застосовують ССООЗ податковим агентом визначено банк, у якому відкрито поточний рахунок такого платника [296]. Саме банк зобов'язаний повідомляти контролюючий орган про відкриття або закриття рахунку, утримувати та перераховувати до бюджету єдиний податок протягом двох робочих днів після зарахування коштів на рахунок, а також подавати податковий розрахунок сум надходжень і утриманого податку у строки, встановлені для квартального податкового періоду. Податковий розрахунок формується лише за фактом надходження коштів на рахунок, із окремим відображенням сум, оподаткованих за ставками 5 % та 15 % (у разі перевищення відповідного ліміту доходу для третьої групи платника податків). За такого порядку цілком логічним є звільнення від податкового обов'язку щодо нарахування, обчислення, ведення податкового обліку та звітності е-резидентів, оскільки функції адміністрування єдиного податку повністю покладаються на банк як податкового агента, що в цілому, спрощує адміністрування єдиного податку, зменшує регуляторне навантаження на платника та мінімізує ризики невиконання обов'язків. Втрата е-резидентом статусу платника третьої групи не звільняє банк від обов'язку подання податкового розрахунку за період перебування особи на ССООЗ.

Особливістю правового регулювання податкового обліку платників єдиного податку четвертої групи є те, що законодавець не передбачає для них обов'язку у класичному розумінні вести облік доходів, оскільки визначальним критерієм перебування на цьому спеціальному режимі є не фінансові результати господарської діяльності, а наявність та використання земельних ресурсів. Відповідно, податковий облік у цієї категорії платників фактично трансформується у земельно-ресурсний облік, де ключовим елементом виступає документальне підтвердження прав на земельні ділянки, їх площа та нормативно-грошова оцінка. Саме ці показники формують податкову базу для визначення об'єкта оподаткування.

Законодавчі зміни 2025 року уточнили порядок подання податкової звітності та деталізували вимоги до підтвердження даних щодо земельних ділянок, які перебувають у власності чи користуванні платників. Важливою новелою стало положення щодо необхідності ведення спрощеного обліку доходів і витрат, що

свідчить про поступовий відхід від виключно ресурсної моделі оподаткування до інтегрованої, яка поєднує земельно-ресурсні та фінансові показники діяльності. Це спрямовано на посилення прозорості в аграрному секторі та запобігання зловживанням у сфері використання земель. Зокрема, податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку четвертої групи залишається календарний рік. Для щорічного підтвердження статусу платника вони зобов'язані подати податкову декларацію не пізніше 20 лютого поточного року. Сума податку самостійно обчислюється станом на 1 січня та подається до контролюючого органу за місцезнаходженням платника і місцем розташування земельної ділянки. Сплата податку здійснюється щоквартально в таких пропорціях: I квартал – 10 %, II квартал – 10 %, III квартал – 50 %, IV квартал – 30 % [132]. Варто також враховувати, що наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2020 р. № 752 [297] було оновлено форми податкових декларацій, у тому числі й для платників єдиного податку четвертої групи, що сприяло уніфікації підходів до звітності та забезпечило кращу відповідність податкового контролю сучасним потребам адміністрування.

В цілому такий порядок реалізації обліково-звітного механізму можна розглядати як стимулюючий для сільськогосподарських товаровиробників. По-перше, зберігається ресурсний принцип визначення податкових зобов'язань, що гарантує стабільність і прогнозованість податкового навантаження незалежно від коливань ринку. По-друге, інтеграція елементів фінансового обліку сприяє підвищенню рівня прозорості та дисципліни платників, що у перспективі може позитивно впливати на доступність кредитних ресурсів і партнерських відносин у сфері агробізнесу. Водночас певне ускладнення звітності може розглядатися як додатковий адміністративний тягар для малих фермерських господарств, однак у комплексі даний режим зберігає свою роль як один із ключових механізмів державної підтримки аграрного сектору через спрощене оподаткування.

Податковий кодекс України в ст. 296 встановлює спеціальний порядок подання податкової звітності й для інших груп платників єдиного податку. Він відрізняється від загальної системи оподаткування спрощеною процедурою та диференційованими строками залежно від групи платника. Законодавець виходить із принципу

пропорційності: чим менші масштаби господарської діяльності, тим менш обтяжливим є звітний обов'язок. Податкова декларація подається до контролюючого органу за місцем податкової адреси платником за встановленою формою [297], при цьому останні розмежовано окремо для: 1) ФОП (платників єдиного податку першої та другої групи); 2) юридичної особи (платника єдиного податку третьої групи); 3) платника єдиного податку четвертої групи.

ФОП, які перебувають на першій та другій групі єдиного податку, подають податкову декларацію у строк, встановлений для річного податкового (звітного) періоду (протягом 60 календарних днів після закінчення звітного року, як правило, до 1 березня), в якій відображаються обсяг отриманого доходу, щомісячні авансові внески, а також відомості про суми ЄСВ. Для таких платників передбачено уніфіковану форму податкової декларації, що є цілком логічним з огляду на спільні ознаки правового статусу, обмежені обсяги доходів, прості види господарської діяльності та фіксований розмір ставки податку. Таким чином, законодавець максимально спростив порядок звітування для такої категорії платників, зводячи його до подання однієї річної декларації.

Платники єдиного податку третьої групи (ФОП та юридичні особи) зобов'язані подавати податкову декларацію до контролюючого органу у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду (протягом 40 календарних днів після його завершення). Для юридичних осіб передбачено окрему форму декларації, в якій вони відображають: а) обсяг доходу, що оподаткований за відповідною ставкою єдиного податку; б) обсяг доходу, що оподаткований за подвійною ставкою єдиного податку, у разі перевищення обсягу доходу. Такий порядок звітування пояснюється ширшими межами господарської діяльності цієї групи та більшими податковими ризиками, що зумовлює необхідність податкового контролю з боку держави. У випадку переходу платника єдиного податку на загальну систему оподаткування або зміни групи він зобов'язаний подати декларацію за той період, протягом якого перебував на спрощеній системі. Це забезпечує безперервність податкового контролю та унеможливорює уникнення звітного обов'язку.

Отже, відмінності між групами платників єдиного податку проявляються у всіх елементах його правового механізму. Незважаючи на стимулююче призначення єдиного податку як спеціального податкового режиму, законодавець закріпив диференціацію залежно від обсягу доходів та виду діяльності СМП. ССООЗ характеризується як спеціальний податковий режим зі спрощеним порядком нарахування та сплати податків, що передбачає: а) диференційовані критерії для різних груп платників (1–4 групи); б) консолідацію податків і зборів в один платіж; в) спрощений податковий облік і звітність; г) обмеження за видом діяльності та розміром доходу; д) спрямованість на підтримку малого підприємництва та стимулювання економічної активності.

ВИСНОВКИ ЗА РОЗДІЛОМ 2

Узагальнено, що характеристика СМП у податково-правовому аспекті здійснюється не через пряме визначення їх правового статусу, а через функціональне окреслення меж податкового стимулювання. Податкове законодавство містить специфічні граничні критерії у межах податкових режимів, зокрема, за податком на прибуток підприємств (до 40 млн грн), ПДВ (до 1 млн грн) та ССООЗ (до 9,336 млн грн), що відображає цілеспрямований характер податкової політики держави щодо підтримки малого бізнесу при одночасному запобіганні використанню податкових стимулів великими платниками з метою мінімізації податкових зобов'язань.

Обґрунтовано, що в межах загальної системи оподаткування ключове значення для СМП мають три податки: ПДФО, податок на прибуток підприємств та ПДВ. Саме вони поєднують фіскальну функцію з регулятивно-стимулюючим потенціалом, визначаючи рівень інвестиційної активності, зайнятості, цінової політики та конкурентоспроможності малого бізнесу. У межах цих податків сконцентровано основні інструменти податкового стимулювання – застосування знижених ставок, податкових знижок, прискореної амортизації, звільнень від оподаткування та процедурних спрощень, що у своїй сукупності формують базовий механізм реалізації державної податкової підтримки СМП.

Доведено, що правовий механізм оподаткування ФОП у межах ПДФО має переважно фіскальну спрямованість, а його стимулюючий потенціал є обмеженим.

Податкові стимули зводяться до вирахування витрат і амортизаційних відрахувань, що мають обмежене застосування та не створюють умов для активізації інвестиційної та іноваційної діяльності. Надмірна складність облікових процедур і відсутність адресних стимулів зумовлюють потребу у нормативному вдосконаленні цього механізму відповідно до європейських стандартів.

Обґрунтовано, що у межах податку на прибуток підприємств базовим засобом податкового стимулювання СМП є спрощений порядок визначення об'єкта оподаткування, який передбачає звільнення платників із річним доходом до 40 млн грн від обов'язку застосування податкових різниць. Такий механізм виконує функцію адресного податкового стимулу, оскільки забезпечує скорочення обсягу облікових операцій, зниження адміністративних витрат та пряме врахування господарських витрат у фінансовому результаті, що підлягає оподаткуванню. Водночас інститут податкових різниць має подвійний регулятивний ефект: з одного боку, він може зменшувати базу оподаткування (через застосування прискореної амортизації, врахування збитків від інвестиційних операцій тощо), а з іншого – збільшувати її шляхом коригування фінансового результату, що обумовлює потребу концептуального переосмислення системи податкових різниць з позицій її стимулюючого потенціалу для СМП та відповідності принципам нейтральності й пропорційності оподаткування.

Встановлено, що в Україні механізм знижених ставок податку на прибуток підприємств має селективний характер і не орієнтований безпосередньо на підтримку малого бізнесу. Його застосування пов'язане не з масштабом підприємства, а з видом діяльності чи спеціальним правовим статусом платника (наприклад, резидента «Дія Сіті» або учасника інвестиційного проекту). На відміну від окремих держав ЄС та країн ОЕСД, де диференціація ставок за розміром підприємства використовується як засіб стимулювання малого бізнесу (Франція, Німеччина, Італія, Канада тощо), українська модель не враховує цього критерію. Відсутність зниженої ставки для СМП зумовлює необхідність перегляду підходу до податкової політики з урахуванням принципів пропорційності, економічної рівноваги та підтримки підприємств із нижчим рівнем прибутковості.

Уточнено, що встановлення річного податкового (звітного) періоду в межах податку на прибуток підприємств для окремих категорій СМП (новостворених суб'єктів, виробників сільськогосподарської продукції та платників із річним доходом, що не перевищує 40 млн грн) є інструментом податкового стимулювання, спрямованим на спрощення процедури подання податкової звітності. Такий підхід знижує частоту звітування, мінімізує адміністративні витрати на ведення обліку та підготовку декларацій, а також відтерміновує виникнення податкових зобов'язань у часі.

Обґрунтовано, що правове регулювання ПДВ, попри його переважно фіскальну природу, містить значний потенціал для реалізації стимулюючої функції щодо малого бізнесу, що виявляється у: а) встановленні мінімального порогу для обов'язкової реєстрації платником ПДВ, за якого у разі неперевикнення обсягу оподатковуваних операцій протягом останніх 12 календарних місяців 1 000 000 грн обов'язок щодо реєстрації як платника ПДВ не виникає, що дозволяє СМП уникнути надмірного податкового навантаження на початкових етапах господарської діяльності; б) можливості застосування спрощених методів податкового обліку, зокрема касового методу для окремих категорій платників; в) запровадженні електронних форм адміністрування, що підвищують прозорість і передбачуваність податкових процедур. Разом із тим, існуючі механізми стимулювання мають фрагментарний характер і потребують системної модернізації з урахуванням європейських стандартів, зокрема у частині розширення сфери застосування касового методу, цифровізації звітності та адаптації контрольних інструментів (СЕА ПДВ, СМКОР) до потреб малого бізнесу. Реалізація цих напрямів дозволить забезпечити баланс між фіскальною ефективністю і податковою нейтральністю, перетворивши ПДВ із суто фіскального інструменту на дієвий засіб економічного розвитку.

Доведено, що ССООЗ – це система спеціальних заходів податкового регулювання, що передбачає особливий порядок оподаткування СМП у разі їх відповідності встановленим вимогам та спрямованих на трансформацію механізму виконання податкового обов'язку через спрощення процедур обчислення, сплати, обліку та звітування. До критеріїв, що надають СМП право на обрання ССООЗ

відносяться: 1) кількісні, які характеризують: а) граничний розмір доходів за календарний рік; б) чисельність найманих працівників; 2) якісні, що визначають: а) обмеження за видами господарської діяльності; б) відсутність додаткових пасивних доходів; в) відсутність податкового боргу.

Піддано критиці обмеження, встановлене пп. 291.5.1 п. 291.5 ст. 291 ПК України щодо застосування ССООЗ СМП, що здійснюють «управління підприємствами» через відсутність визначення терміна «управління підприємством», а також конкретизації такої діяльності відповідно до КВЕД. З метою вирішення цього питання запропоновано: 1) законодавче конкретизування поняття «управління підприємствами» із включенням його до переліку термінів ст. 14 ПК України»; 2) пряме застосування відповідних кодів КВЕД (наприклад, секції 70.10 «Діяльність головних управлінь (хед-офісів)» і 70.22 «Консультавання з питань комерційної діяльності й керування»); 3) перегляд обмеження з урахуванням функціонального підходу, адже, заборона має застосовуватись лише до тих видів діяльності, які пов'язані з фактичним корпоративним контролем або управлінням активами інших юридичних осіб, а не до всіх суб'єктів, які надають послуги супроводу, адміністрування чи організації бізнес-процесів.

Доведено, що особливістю визначення об'єкта оподаткування єдиним податком є його багаторівнева структура, що поєднує елементи фіскальної простоти та диференційованості залежно від групи платника, зокрема: 1) для платників першої та другої груп єдиний податок має ознаки фіксованого платежу, оскільки обов'язок зі сплати податку виникає незалежно від факту отримання доходу, а ставка не перебуває у прямій залежності від результатів господарської діяльності, що свідчить про спрощений, а не стимулюючий підхід до оподаткування; 2) для платників третьої групи, об'єктом оподаткування яких виступає дохід, характерним є спрощений підхід до його визначення без урахування документально підтверджених витрат, пов'язаних із господарською діяльністю, що суперечить принципу економічної справедливості оподаткування, оскільки призводить до завищення бази оподаткування та збільшення податкового навантаження. У зв'язку з цим запропоновано внесення змін до п. 2 ст. 292.1 ПК України шляхом надання платникам єдиного податку третьої групи права

зменшувати оподатковуваний дохід на документально підтвержені витрати, пов'язані з їх господарською діяльністю; 3) для платників четвертої групи об'єктом оподаткування виступає площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, що перебувають у власності чи користуванні сільськогосподарського товаровиробника. Запровадження МПЗ у цій сфері виконує фіскально-стабілізуючу функцію, унеможливаючи використання відповідних земель для податкової оптимізації через формальне перебування у статусі суб'єкта господарювання без фактичного здійснення діяльності. Водночас із позиції податкового стимулювання МПЗ має подвійний ефект: з одного боку, воно забезпечує рівність податкових умов для всіх землекористувачів, а з іншого – трансформує єдиний податок у фіксований платіж, не пов'язаний із доходністю виробництва, що частково знижує податкову нейтральність та стимулюючий потенціал ССООЗ.

Доведено, що структура об'єкта оподаткування єдиним податком демонструє поєднання фіскальної стабільності та спрощеності адміністрування з одночасним порушенням принципу економічної збалансованості у частині співвідношення між податковими зобов'язаннями та реальними результатами діяльності платників. Удосконалення правового регулювання в цій сфері має бути спрямоване на підвищення справедливості та стимулюючої ролі єдиного податку, з урахуванням особливостей кожної з груп суб'єктів малого підприємництва.

Обґрунтовано, що в податковому законодавстві України закладено диференційований підхід щодо організації податкового обліку платниками єдиного податку залежно від їх організаційно-правової форми та групи оподаткування, що відображає концепцію пропорційності регуляторного навантаження та є ключовим принципом у побудові ССООЗ, спрямованої на підтримку СМП.

Обґрунтовано, що закріплена законодавцем модель звільнення е-резидентів від обов'язку самостійного ведення податкового обліку та звітності із покладенням функцій адміністрування єдиного податку на банк як податкового агента цілком відповідає меті запровадження інституту е-резидентства. Такий підхід спрямований на створення доступних і прозорих умов для ведення бізнесу іноземцями в Україні, що водночас забезпечує формування сприятливого середовища для розвитку малого

підприємництва у сфері цифрової економіки. У цьому проявляється мета концепції пропорційності регуляторного навантаження: держава отримує гарантовані податкові надходження, а платники – мінімізацію адміністративних процедур та спрощений доступ до ринку. Саме така конструкція дозволяє поєднати публічні інтереси держави у наповненні бюджету з інтересами бізнесу у зниженні бар'єрів для входу та розвитку підприємницької ініціативи.

РОЗДІЛ 3. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА ЗАСОБАМИ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ

3.1. Державна допомога засобами податкового стимулювання як особлива форма державної підтримки суб'єктів малого підприємництва

Актуальність дослідження державної підтримки СМП засобами податкового стимулювання зумовлена подвійною правовою природою останніх. З одного боку, вони спрямовані на створення сприятливих умов для розвитку малого бізнесу та забезпечення його конкурентоспроможності, з іншого – мають відповідати вимогам антимонопольного законодавства щодо недопущення викривлення конкуренції, які становлять фундаментальні засади ринкової економіки. Зазначений підхід узгоджується з європейською моделлю регулювання державної допомоги, що закріплена у праві ЄС ще з часу підписання Римського договору 1957 року та деталізована у статтях 93, 106, 107 ДФЄС [77]. Україна, відповідно до ст. 264 Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС, взяла на себе зобов'язання імплементувати критерії оцінки державної допомоги, використовуючи *acquis* ЄС як джерело тлумачення [11].

У праві ЄС державна допомога для суб'єктів малого і середнього підприємництва є самостійною формою правового впливу. Зокрема, Розділ 3 «Допомога у доступі до фінансування для МСП» Регламенту Комісії ЄС № 651/2014 від 17.06.2014 р. встановлює умови сумісності державної допомоги СМП із внутрішнім ринком, а безпосередньо податкові пільги прямо визначено як один із допустимих механізмів підтримки малого бізнесу з формалізованими лімітами допомоги [10].

Національне законодавство в цій частині зазнало гармонізації через прийняття Закону № 1555, яким встановлено загальний принцип недопустимості державної допомоги, що спотворює конкуренцію за виключенням критеріїв її допустимості відповідно до Розділу 2 цього Закону [59]. Зокрема, допустимість державної

допомоги для СМП прямо пов'язується з її цільовим характером: розвитком окремих регіонів, секторів економіки чи виконанням програм загальнонаціонального значення.

Оцінювання допустимості державної допомоги для конкуренції здійснює Уповноважений орган – АМКУ (ч.1 ст. 8 Закону № 1555) відповідно до затверджених КМУ критеріїв або в разі їх відсутності в національному законодавстві – відповідних актів асquis ЄС щодо оцінки допустимості окремих категорій державної допомоги (з урахуванням положень ст. 264 Угоди про Асоціацію) [11]. У цьому контексті показовим є прийняття КМУ 18 квітня 2023 року Постанови № 348, якою затверджено критерії оцінки допустимості державної допомоги для розвитку регіонів та для підтримки малого і середнього підприємництва [299]. Водночас зазначені критерії охоплюють лише окремі форми допомоги (кредити, гарантії, гранти), не забезпечуючи належного нормативного регулювання податкових засобів державної допомоги, які прямо передбачені в п. 3 абз. 2 ч. 1 ст. 4 Закону № 1555 [59] та Регламенті Комісії ЄС № 651/2014 [10].

Отже, на сьогодні державна допомога у формі податкових пільг, відстрочення або розстрочення сплати податків і зборів залишається врегульованою лише на рівні загальних положень Закону № 1555. При цьому основним галузевим нормативно-правовим актом, який встановлює порядок їх застосування є виключно норми ПК України, що зумовлює необхідність комплексного аналізу специфіки правового регулювання зазначених податкових інструментів з позиції оцінки критеріїв їх допустимості.

Як було обґрунтовано у підрозділі 1.1 цього дослідження, для віднесення податкових пільг, а також відстрочення чи розстрочення сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів до форм державної допомоги у розумінні пп.1 ч. 1 ст. 1 Закону № 1555 необхідним є дотримання сукупності таких критеріїв: 1) надання економічної переваги за рахунок державних чи місцевих ресурсів, що супроводжується покладенням додаткового фінансового тягаря на державу; 2) вибірковий характер заходу, тобто спрямованість пільгового режиму на окремих суб'єктів господарювання або окремі види економічної діяльності, а не на всіх

платників податків; 3) потенційний вплив на конкуренцію та торгівлю, що може виражатися у порушенні рівних умов господарювання на ринку. У разі невиконання хоча б одного з наведених критеріїв відповідний захід не може бути кваліфікований як державна допомога у сфері оподаткування. З огляду на це, надалі доцільно детально проаналізувати наведені характеристики.

По-перше, як було зазначено вище, державною допомогою можуть вважатися виключно переваги, які надаються прямо (наприклад: субсидії, дотації, гранти, запозичення тощо) чи опосередковано за рахунок державних (місцевих) ресурсів та які водночас спричиняють додаткове бюджетне навантаження на державу. Останнє корелюється із таким поняттям, як «звільнення від економічного тягаря», під яким ЄК розуміє будь-яке пом'якшення витрат підприємства, що оцінюється з позиції надання економічної вигоди отримувачу. Саме до таких звільнень можна віднести «недоотримання» податкових надходжень через звільнення чи зменшення податків та зборів, наданих державою; звільнення державою підприємства від сплати частини витрат, притаманних його економічній діяльності [300]. Фактично йдеться про податкові видатки, під якими слід розуміти суму податкових надходжень, які держава недоотримує через застосування податкових або митних норм, що передбачають податкові пільги [301]. За своєю правовою природою вони є бюджетними видатками, що реалізуються опосередковано через інструменти державної податкової політики, а не шляхом прямого розподілу бюджетних коштів. Для того, щоб встановити, чи є перевага, надана бенефіціару, обтяжливою для державного (місцевого) бюджету, необхідно перевірити, чи існує достатньо прямий зв'язок між такою перевагою та скороченням державного (місцевого) бюджету або достатньо потенційно економічний ризик витрат, що обтяжують відповідний бюджет [302, с. 457].

Податкові пільги посідають важливе місце у податковій політиці держави, виконуючи як економічну, так і соціальну функції. Національна стратегія доходів України до 2030 року орієнтує законодавця на підвищення адресності та обґрунтованості застосування таких інструментів, з одночасним мінімізацією втрат бюджетних надходжень та дотриманням принципів справедливості й економічної ефективності [51, с. 100]. З метою забезпечення належного перегляду та оптимізації

податкових пільг Міністерством фінансів України затверджено Методологію оцінювання інструментів податкової політики, що зумовлюють податкові видатки [301]. Запровадження цього інструменту дозволяє здійснювати системний аналіз ефективності податкових переваг, виокремлюючи ті з них, що справді сприяють економічному розвитку, від заходів, які формують надмірне навантаження на бюджет. Такий підхід є особливо важливим в умовах обмеженості публічних фінансів, зокрема в період воєнного стану.

Оцінювання та моніторинг наслідків застосування податкових інструментів, що призводять до податкових видатків, є усталеною практикою країн – членів ОЕСР. Зокрема, рекомендації МВФ «How to Evaluate Tax Expenditures» не встановлюють вичерпного переліку податкових пільг, проте містять ключові орієнтири, що дозволяють оцінювати доцільність застосування податкових стимулів, у тому числі спрямованих на розвиток малого бізнесу. Аналіз зазначеного документа дозволяє виділити основні критерії, яким повинні відповідати податкові стимули: 1) економічна мотивованість – пільга має сприяти зростанню продуктивності, інвестиційній активності та інноваційного потенціалу малих підприємств, забезпечуючи приріст економічної доданої вартості; 2) адресність та вибірковість – податкові стимули мають бути спрямовані на чітко визначену групу отримувачів, потреби яких підтверджені об'єктивними економічними показниками (наприклад, обмеженість доступу до фінансування, високі ризики виходу на ринок); 3) тимчасовість заходів – підтримка має надаватися у межах визначеного періоду, достатнього для досягнення мети (зокрема, подолання наслідків кризових подій або стартового розвитку бізнесу) без формування довгострокової фіскальної залежності; 4) пропорційність фінансового ефекту – очікувані позитивні результати (зайнятість, інвестиції, податкова віддача) мають перевищувати потенційні бюджетні втрати, тобто пільги не повинні створювати дисбаланс у податкових надходженнях; 5) запобігання спотворенню конкуренції – пільги мають підтримувати розвиток легального малого бізнесу без створення необґрунтованих переваг окремим суб'єктам або можливостей для ухилення від оподаткування; 6) прозорість та підзвітність – механізм застосування податкових стимулів має передбачати

регулярний моніторинг ефективності, можливість коригування або скасування за відсутності позитивного впливу [303, с. 15]

Таким чином, методологічний підхід, запропонований МВФ, акцентує увагу на тому, що податкові стимули для малого бізнесу повинні бути економічно виправданими, структурно обмеженими за часом, спрямованими на досягнення конкретних цілей розвитку та контрольованими з точки зору бюджетної ефективності.

В Україні методологію проведення оцінювання інструментів податкової політики, які призводять до податкових видатків вперше було затверджено тільки у вересні 2024 року (далі – Наказ № 474) [301]. Попри підтримку доцільності її ухвалення, окремі положення потребують критичного осмислення.

По-перше, положення цього правового акту мають безпосередній зв'язок з інститутом державної допомоги, оскільки визначають порядок оцінювання втрат бюджету внаслідок застосування податкових пільг та інших податкових інструментів. Водночас розробники документу не врахували цей взаємозв'язок, поклавши в основу економіко-правової оцінки виключно кількісний критерій, а саме – розподіл податкових видатків на три категорії залежно від їх обсягу: до 1 млрд грн, від 1 до 10 млрд грн та понад 10 млрд грн. За такого підходу залишається невизначеним механізм оцінювання податкових стимулів, спрямованих на економічне зростання, зокрема на підтримку СМП, адже, результатом такої оцінки повинно бути не лише визначення бюджетних втрат, а й формування висновків щодо: загальних тенденцій здійснення податкових видатків через систему оподаткування; досягнення заявленої мети застосування відповідного податкового інструменту; відповідності таких видатків завданням податкової політики. Це має особливе значення для оцінки селективності податкових заходів. Якщо податкова пільга застосовується до всіх платників податків без винятку, вона не утворює зміст державної допомоги. Натомість вибіркоче поширення податкової переваги на окремі категорії суб'єктів господарювання потребує правового аналізу на предмет її впливу на конкуренцію відповідно до Закону України № 1555.

Таким чином, нинішня редакція Наказу № 474 не забезпечує належного інструментарію для комплексного визначення ефективності податкових стимулів та їхньої узгодженості з правовими вимогами щодо державної допомоги, що є особливо актуальним у контексті підтримки розвитку малого бізнесу.

Звідси випливає друге зауваження щодо узгодженості норм Наказу № 474 із процедурами контролю за державною допомогою, адже, саме АМКУ, як уповноважений орган з питань державної допомоги визначає належність до державної допомоги заходів податкового стимулювання СМП за рахунок ресурсів держави чи місцевих ресурсів, оцінює їх допустимість для конкуренції на засадах законності, гласності, неупередженості та обґрунтованості, а також перевіряє відповідність наданих податкових пільг праву ЄС, оскільки Україна взяла зобов'язання щодо гармонізації законодавства в рамках Угоди про Асоціацію з ЄС.

По-друге, постає питання узгодженості положень Наказу № 474 із процедурами контролю за державною допомогою. Відповідно до Закону № 1555 саме АМКУ є уповноваженим органом, що визначає належність заходів податкового стимулювання СМП до державної допомоги за рахунок державних або місцевих ресурсів, оцінює їх допустимість для конкуренції на засадах законності, гласності, неупередженості та обґрунтованості, а також перевіряє відповідність таких заходів вимогам права ЄС, з огляду на зобов'язання України щодо гармонізації законодавства відповідно до Угоди про Асоціацію з ЄС. Однак п. 8 Наказу № 474 покладає повноваження з оцінювання податкових інструментів, що спричиняють податкові видатки, виключно на структурні підрозділи Міністерства фінансів України, податкові та митні органи [301]. Такий підхід не враховує, що саме АМКУ у межах своїх повноважень здійснює правову оцінку вибіркового податкового заходів, спрямованих на підтримку окремих категорій суб'єктів господарювання та встановлює їхній потенційний вплив на конкуренцію і торгівлю.

З огляду на це, доцільним є доповнення Наказу № 474 положеннями щодо обов'язковості попередніх консультацій з АМКУ у випадках, коли податкові пільги, відстрочення чи розстрочення сплати податків, зборів або інших обов'язкових платежів можуть підпадати під визначення державної допомоги згідно із Законом №

1555. Важливо також передбачити, що: запровадження нових або внесення змін до чинних податкових пільг, застосування податкових відстрочок/розстрочок та впровадження спеціальних податкових режимів мають супроводжуватися висновком АМКУ, у якому визначається: а) чи містить відповідний податковий інструмент ознаки державної допомоги; б) чи відповідає він критеріям допустимості державної допомоги; в) які наслідки його застосування можуть виникнути для конкуренції на відповідному ринку. Запровадження зазначеного механізму дозволило б АМКУ формувати узагальнені висновки щодо податкових інструментів, які не належать до державної допомоги, оскільки не впливають на конкуренцію та торгівлю. Це, у свою чергу, спростило б діяльність надавачів державної допомоги, підвищило передбачуваність правозастосування для органів державної влади та органів місцевого самоврядування, а також сприяло б зміцненню системності у сфері податкового стимулювання.

Перш ніж будуть запропоновані певні зміни до Наказу № 474, хотілося б зауважити на один концептуальний аспект, пов'язаний із змістом безпосередньо п. 3 ст. 4 Закону № 1555 щодо віднесення відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів до державної допомоги. Справа в тому, що запроваджена законодавцем форма дійсно є податковим стимулом з певними ознаками «податкової переваги» для її отримувача (відповідного платника податку), проте, вона не тягне за собою втрат бюджетів, не призводить до податкових видатків в контексті розуміння їх змісту на підставі Розділу I Наказу № 474, адже, сплата податку (збору) залишається, а йдеться виключно про перенесення встановленого податковим законодавством строку сплати податкового зобов'язання на більш пізній термін. При цьому, зміна строку сплати податку (збору) не скасовує діючого і не створює нового податкового обов'язку й відбувається у формі розстрочення або відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу [126; 304].

Р. Ф. Ханова, звертаючись до цього питання проводить паралель із засобами забезпечення виконання податкового обов'язку, адже: 1) відбувається зміна термінів виконання податкового обов'язку, при цьому, міна строків стосується як безпосередньо грошового зобов'язання, так і податкового боргу; 2) зміна строку при

розстроченні та відстроченні має певний відплатний характер, що пов'язується з виникненням обов'язку сплачувати проценти протягом такого строку; 3) сплата платником податків грошових зобов'язань або податкового боргу в режимі відстрочення та розстрочення гарантується трансформованою конструкцією забезпечувального заходу [305, с. 22].

Аналіз судової практики також підтверджує висновок, що розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків не є звільненням від податкового обов'язку та представляє собою лише форму розрахунків платника з бюджетом шляхом зміни строків платежу, яка також може застосовуватись і у процедурі примусового стягнення податкового боргу [306].

Враховуючи зазначене відстрочення або розстрочення сплати податків (зборів) не може бути кваліфіковано як державна допомога, адже не відповідає одному із її критеріїв – надання підтримки за рахунок державних (місцевих) ресурсів. Саме тому, ми схильні відносити розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу платника податків до державної підтримки засобами податкового стимулювання, що не вимагає повідомлення податковими органами АМКУ щодо прийнятого рішення про розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платника податків та спеціального порядку оцінки такого податкового заходу. Підтвердженням такого підходу вважаємо відсутність жодного рішення АМКУ з 2017 року до теперішнього часу щодо віднесення розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) до державної допомоги, про що свідчить проведений аналіз Реєстру чинної державної допомоги [307].

З урахуванням викладеного, пропонуємо внести зміни:

I. До п. 3 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання», виключивши як самостійну форму державної допомоги – відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів.

II. До Наказу Міністерства фінансів України від 27 вересня 2024 року № 474 «Методологія проведення оцінювання інструментів податкової політики, які призводять до податкових видатків»:

1. Доповнити п.п. 2 п. 4 наступними положеннями, виклавши його в такій редакції:

2) необхідно проводити оцінювання та моніторинг наслідків застосування податкових інструментів, які призводять до податкових видатків, в розрізі їх якісних характеристик, направлених на сприяння соціально-економічному розвитку регіонів; виконання загальнодержавних програм розвитку або розв'язання соціальних та економічних проблем загальнонаціонального характеру; сприяння окремим видам господарської діяльності або окремих економічних сфер, або суб'єктам господарювання в окремих економічних зонах; підтримки культури, креативних індустрій, туризму та збереження культурної спадщини.

2. Доповнити п. 8 наступними положеннями:

Оцінювання характеристик чинних податкових інструментів проводиться за правилами, визначеними цією Методологією для ретроспективного оцінювання. До проведення такого оцінювання залучаються уповноважені підрозділи Міністерства фінансів України, ДПС У та ДМСУ, а також треті особи (за згодою):

профільні спеціалісти інших центральних органів виконавчої влади, які відповідальні за впровадження тієї складової державної політики, з якою пов'язана мета запровадження відповідного податкового інструменту;

представники наукових установ, незалежні експерти, міжнародні партнери з розвитку.

У разі, якщо податкові інструменти підпадають під визначення державної допомоги згідно із Законом України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» оцінка податкових пільг, спеціальних податкових режимів, повинна передбачати попередню консультацію АМКУ.

АМКУ здійснює аналіз впливу податкових інструментів на конкуренцію та надає експертний висновок щодо відповідності податкового інструменту правилам державної допомоги, із зазначенням висновку про необхідність коригування або скасування відповідного податкового інструменту..

3. Доповнити п. 1 Розділу V. Цикл оцінювання податкового інструменту пунктом, виклавши його в наступній редакції:

1. Перед запровадженням нових податкових інструментів або змін до чинних податкових інструментів, на етапі підготовки чи розгляду текстів проєктів законів та підзаконних нормативно-правових актів (пропозиції) слід провести прогнозне оцінювання на основі всієї наявної інформації, навіть якщо обмеженість даних означає, що не всі аспекти пропозиції можуть бути ретельно досліджені для визначення всіх кількісних характеристик податкового інструменту (вартості податкових видатків). З цією метою АКМУ за зверненням Міністерства фінансів України проводиться попередній аналіз відповідності податкових інструментів критеріям державної допомоги та надається узагальнений висновок, що відображає: 1) перевірку селективності податкової пільги; 2) аналіз впливу на конкуренцію та можливих конкурентних переваг; 3) оцінку можливих бюджетних втрат та альтернативних механізмів стимулювання; 4) узгодження із зобов'язаннями України в рамках Угоди про Асоціацію з ЄС.

Запропоновані зміни сприятимуть більшій прозорості податкової політики, узгодженню її із законодавством про державну допомогу та мінімізації ризиків порушення конкурентного середовища. Чітке визначення ролі АКМУ дозволить забезпечити ефективний контроль над наданням податкових пільг запобігти їхньому використанню для створення несправедливих конкурентних переваг.

Наступною обов'язковою характеристикою інституту державної допомоги є надання економічних переваг суб'єктам підприємницької діяльності на умовах вибірковості, сприяння «певним підприємствам» або «виробництву певних товарів». Зокрема, відповідно до п. 3 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку № 20, державною допомогою є захід уряду, призначений для надання економічних пільг, визначених конкретно для одного суб'єкта господарювання або групи суб'єктів господарювання, які відповідають певним критеріям [308]. Отже, під поняття державної допомоги підпадають не всі податкові заходи, які надають переваги суб'єктам підприємницької діяльності, а лише ті, які надають вибіркочу перевагу певним особам або певним галузям економіки (п. 117 Повідомлення ЄК) [300]. Тобто фактично йдеться про запровадження принципу селективності «prima facie». В даному випадку необхідно виходити із оцінки того, чи є застосування конкретного

заходу податкової підтримки відступом від загальноприйнятої системи оподаткування, що і дозволяє зробити висновок про те, чи є цей захід, з огляду на його вибірковість, державною допомогою [300].

Ця характеристика достатньо зрозуміло розкрита ЄК на прикладі застосування державами певних податкових звільнень. Так, в разі запровадження окремих змін щодо визначення платника податків, об'єкта оподаткування, розрахунку податкової бази чи застосування податкової ставки щодо окремо взятого податку (наприклад корпоративного податку, податку на доходи фізичних осіб, ПДВ) можна ставити питання щодо відповідності «prima facie», адже в такому випадку будуть застосовуватися декілька інші правила податкової процедури порівняно із загальноприйнятою. Наприклад, по справі «Ferring» Суд ЄС дійшов висновку, що податок, накладений на прямий продаж лікарських засобів фармацевтичними лабораторіями, але не на продаж оптовими торговцями (як виняток) прирівнюється до надання їм «prima facie», тобто, вибіркового звільнення від сплати податків. В підґрунті такого висновку Судом звернено увагу на мету, наслідки звільнення від оподаткування таких суб'єктів, порядок визначення податкового зобов'язання фармацевтичними компаніями [309]. На зв'язок державної допомоги із опосередкованою передачею державних ресурсів, зокрема, за рахунок запровадження податкових переваг саме для окремих суб'єктів економічної діяльності, звернено увагу в практиці суду ЄС [302, с. 457]. Наприклад, захід у вигляді податкової переваги, який, хоча і не передбачає передачу державних ресурсів, але ставить одержувачів у більш сприятливе становище, ніж інших платників податків, може надавати вибіркочу перевагу одержувачам і, таким чином, становити державну допомогу в розумінні ч. 1 ст. 107 ДФЄС [302, с. 457-458].

Навряд чи одноставно можна погодитись із зауваженням Д. Ю. Сіюшова, який зазначає, що коли йдеться про податкові пільги – це завжди виняток із загальних правил оподаткування, що і свідчить про державну допомогу [310, с. 126]. Так, відповідно до ст. 8 ПК України в Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки та збори. До загальнодержавних належать ті податки та збори, які встановлено ВРУ (ст. 10 ПК України) та справляння яких є обов'язковим на усій

території України, крім випадків, прямо передбачених податковим законодавством [132]. Податкові пільги, які інтегровані до податкового механізму низки загальнодержавних податків та зборів, встановлюються в рамках єдиної податкової політики держави. В попередньому розділі роботи виділено низку податкових пільг для СМП в розрізі саме загальнодержавних податків (виключення з бази оподаткування фактично понесених платником ПДФО певних витрат; застосування податкового кредиту при обчисленні ПДВ, запровадження низки пільгових розмірів ставок ПДВ тощо). Такі заходи податкової підтримки системно впливають з загальної концепції податкової системи, характеризуються єдиною процедурою застосування для всіх суб'єктів господарської діяльності за умови відповідності законодавчо встановленим критеріям, а отже, не створюють вибіркової податкової переваги лише «певним» суб'єктам, і не порушують принцип конкуренції, й, відповідно, не підпадають під визначення державної допомоги. Проте, в цьому контексті відразу хотілося б зробити певне зауваження. В межах дії правового механізму загальнодержавних податків є певні виключення з цього правила.

Так, наприклад, протягом 2021 – 2022 років в Україні було запроваджено декілька спеціальних режимів в межах податку на прибуток підприємств, метою яких є стимулювання секторальних або регіонально орієнтованих інвестицій. Два з цих режимів ще не набули практичного застосування, зокрема через агресію російської федерації, а саме: «Інвест-няня» та «Спеціальні умови для підприємств у шахтарських регіонах». Позитивний результат запровадження продемонстровано за рахунок дії правил спеціального оподаткування для резидентів «Дія-Сіті» та «Індустріальних парків», на що вже зауважалося в роботі. При цьому, податкові пільги, а саме запровадження зниженої ставки податку на прибуток підприємств (9 % замість 18 %) для резидентів «Дія-Сіті» та звільнення від оподаткування податком на прибуток підприємств протягом 10 послідовних років (за умови реінвестування коштів у розвиток підприємства), імпортного ПДВ та мита на обладнання (за умов відсутності українських аналогів та використання виключно на території парку), можливість отримання пільг за місцевими податками за рішенням ОМС для індустріальних парків, підпадає під ознаки державної допомоги.

З цього приводу АМКУ 6 жовтня 2021 року ухвалив рішення щодо оцінювання заходів підтримки резидентів спеціального правового режиму «Дія-Сіті», наданих Міністерством цифрової трансформації України. У зазначеному рішенні Комітет розмежував дві категорії податкових заходів: а) застосування особливих умов оподаткування податком на прибуток резидентів «Дія-Сіті» - визнано таким, що не має ознак державної допомоги, оскільки не надає вибіркової переваги окремим суб'єктам господарювання; б) встановлення спеціального режиму оподаткування окремих доходів працівників та ІТ-спеціалістів – резидентів «Дія-Сіті» – кваліфіковано як державну допомогу, допустиму для конкуренції, з огляду на відсутність негативного впливу на ринкове середовище [311].

Певні дискусії мають місце щодо державної підтримки індустріальних парків, адже, відповідно до внесених у 2021 році змін до п. 6 ст. 3 Закону № 1555 сфера його застосування не поширюється на державне стимулювання керуючих компаній, ініціаторів створення – суб'єктів господарювання та учасників індустріальних парків згідно із Законом України «Про індустріальні парки» [312]. Так, державне стимулювання облаштування та функціонування індустріальних парків може здійснюватися за рахунок коштів державного і місцевих бюджетів та з інших джерел, не заборонених законодавством, у тому числі у формі податкового стимулювання ініціаторам створення – суб'єктам господарювання, керуючим компаніям та учасникам індустріальних парків (ч. 6 ст. 14, п. 4 ч. 3 ст. 34 Закону України «Про індустріальні парки») [313]. Поштовхом до розвитку індустріальних парків в Україні стало повномасштабне вторгнення російської федерації, адже, понад 1,5 тисячі підприємств були змушені релокуватися і шукати не просто земельні ділянки, а вже готові промислові об'єкти для відновлення виробництва [314]. Станом на сьогодні в Україні зареєстровано 100 індустріальних парків у 20 областях, а понад 56% їх учасників становлять саме суб'єкти малого та середнього підприємництва. Тобто, ключовим бенефіціаром державної податкової підтримки у цій сфері є МСП, що підтверджує їх пріоритетне значення для реалізації відповідної політики [315].

Низка змін до ПК України протягом останніх років була спрямована на підвищення податкової привабливості участі в індустріальних парках, зокрема: 1)

можливість для резидентів індустріальних парків застосовувати особливості оподаткування в межах режиму «Дія-Сіті»; 2) доступ до спеціальних заходів підтримки для вугільних регіонів (п. 68 підрозділу 10 розділу ХХ ПК України); 3) звільнення від податку на прибуток на 10 років для визначених видів діяльності (ст. 142 ПК України); 4) звільнення від оподаткування ПДВ операцій з ввезення на митну територію України у митному режимі імпорту нового устаткування (обладнання) та комплектуючих виробів до нього, визначені ч. 6 ст. 287 МК України, що ввозяться учасниками індустріальних парків виключно для власного використання для здійснення ними діяльності у сферах переробної промисловості, у сфері збирання, оброблення й видалення відходів, відновлення матеріалів на території (в межах) індустріального парку (без права надання в оренду, лізинг чи передачу в користування третім особам на будь-яких інших умовах), за умови, що з дати виготовлення устаткування (обладнання) та комплектуючих виробів до нього до дати їх ввезення на митну територію України пройшло не більше трьох років і вони не були у використанні (ст. 197 ПК України); постачання програмної продукції (п. 26¹ підрозділу 2 розділу ХХ ПК України); 5) розширення повноважень органів місцевого самоврядування щодо встановлення понижених ставок земельного податку або звільнення від нього (пп. 266.4.2. п. 266.4. ст. 266 ПК України; ст. 284 ПК України) [132]. Запроваджені податкові стимули сприяють підвищенню конкурентоспроможності СМП, які здійснюють господарську діяльність в межах індустріальних парків та посиленню їх інвестиційної привабливості. Це набуває особливої актуальності в умовах воєнного стану, коли виникає потреба у релокації промислових підприємств із територій підвищеної небезпеки та забезпеченні безперервності виробничих процесів.

Разом з тим, виключення податкової підтримки індустріальних парків з-під контролю за державною допомогою створює низку системних ризиків і суперечить зобов'язанням України за Угодою про Асоціацію з ЄС. Адже, йдеться про вибірковий характер податкових засобів, спрямованих на підтримку окремих груп суб'єктів господарювання (передусім йдеться про експортерів, які звільняються від сплати вхідного імпортного ПДВ), що може впливати на конкуренцію й торгівлю. Це

зумовлює: а) нерівні конкурентні умови порівняно з підприємствами, які діють поза межами парків; б) ризики лобіювання інтересів окремих бізнес-груп; в) корупційну вразливість процедури надання статусу учасника парку; г) нівелювання принципу економічної рівності суб'єктів господарювання; д) підрив системності контролю за державною допомогою; є) формування правової невизначеності всупереч принципу верховенства права. Аргументом щодо такої позиції можна вважати й положення Стратегії розвитку індустріальних парків на 2023-2030 роки, де прямо зазначено потенційний вплив податкових преференцій для індустріальних парків на конкуренцію та необхідність їх оцінювання з огляду на вимоги законодавства у сфері державної допомоги [316].

Таким чином, державна підтримка у формі податкових стимулів, що надається учасникам індустріальних парків, за своїми ознаками відповідає критеріям державної допомоги у розумінні Закону № 1555. Її виключення з-під регулювання зазначеного Закону створює ризики порушення вимог законодавства щодо захисту економічної конкуренції, суперечить міжнародним зобов'язанням України у сфері гармонізації із правом ЄС, а також підриває цілісність національної системи контролю за державною допомогою. Отже, надання податкових переваг учасникам індустріальних парків повинно здійснюватися у межах правового режиму державної допомоги, із дотриманням процедур повідомлення, аналізу впливу на конкуренцію та контролю з боку уповноваженого органу. Такий підхід забезпечить прозорість, правову визначеність і економічну ефективність державного втручання у розвиток індустріальних парків.

Певні дискусійні питання виникають і навколо спеціального податкового режиму – ССООЗ. Ми дотримуємося позиції, що останній не може кваліфікуватися як державна допомога, адже, по-перше запровадження такого спеціального податкового режиму відповідає цілям державної економічної політики (ч.1 ст. 4 Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні») й прямо закріплено на рівні законодавства (Гл. 1 Розд. XIV ПК України). Тобто, ССООЗ є загальнодоступною формою оподаткування, передбаченою ПК України без обмеження за регіональними, галузевими або

індивідуальними критеріями. Судом ЄС встановлено, що податкові заходи, які застосовуються на загальних і об'єктивних засадах, не становлять державну допомогу [317]. Й, по-друге, цей податковий інструмент фактично відкритий для будь-якого СМП без надання переваги певній групі суб'єктів чи видам економічної діяльності. Всі суб'єкти, що відповідають чітко визначеним законодавчим умовам (обсяг доходу, кількість працівників, вид діяльності), мають однаковий доступ до цього спеціального режиму. Це свідчить про відсутність вибірковості, яка є обов'язковою умовою кваліфікації податкового заходу як державної допомоги. Таким чином, ССООЗ, як інституціоналізована, неіндивідуальна та загальнодоступна форма оподаткування, за своєю правовою природою не є державною допомогою, яка має бути погоджена з АМКУ та оцінена на предмет допустимості.

Водночас, ОМС наділяються дискрецією щодо встановлення ставок єдиного податку в межах ССООЗ для першої та другої групи платників, з обмеженням в 10 % розміру прожиткового мінімуму в першому випадку та 20 % мінімальної заробітної плати у другому. В зв'язку з цим, виникає питання, якщо ПК України встановлена максимальна можлива ставка для платників другої групи єдиного податку в розмірі 20 % мінімальної зарплати, а місцевий орган влади встановив ставку у розмірі 15 % мінімальної зарплати, чи є це формою державної допомоги при застосуванні ССООЗ? На думку АМКУ в такому випадку наявні ознаки державної допомоги, адже, місцева рада запроваджує знижену ставку єдиного податку [318]. Така позиція є достатньо спірною. Представляється, що запровадження органами місцевого самоврядування ставок єдиного податку для платників першої та другої груп у межах, передбачених ПК України не може бути кваліфіковано як державна допомога у розумінні Закону № 1555, адже: 1) відповідний розмір ставки податку встановлюється на загальних та об'єктивних підставах в порядку, передбаченому ПК України; застосовується до всіх платників відповідної групи, що відповідають вимогам законодавства; 2) не призводить до надання вибіркових переваг суб'єктам господарювання для провадження окремих видів діяльності або виробництва окремих видів товарів; 3) є формою реалізації дискреційних повноважень органів місцевого самоврядування,

прямо передбачених законом; 4) є нормативним та загальнодоступним заходом, який застосовується до всіх учасників ринку без дискримінації.

Дійсно, у сучасних умовах особливу актуальність у правозастосовній практиці набувають саме питання, пов'язані з наданням державної допомоги СМП у формі податкових заходів, що ініціюються ОМС. Відповідно до ст. 143 Конституції України, територіальні громади сіл, селищ і міст, безпосередньо або через створені ними органи місцевого самоврядування, мають право встановлювати місцеві податки і збори відповідно до закону [272]. Це право конкретизується в п. 8.3 ст. 8 ПК України [132], а також у п. 24 ч. 1 ст. 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [319].

Місцевими визнаються податки і збори, встановлені сільськими, селищними та міськими радами відповідно до переліку та в межах граничних ставок, визначених ПК України, і які є обов'язковими до сплати на території відповідної територіальної громади (п. 8.3. ПК України). Як слушно зазначає А. Б. Христофоров, правове регулювання у сфері місцевого оподаткування досить детально регламентовано ВРУ, що істотно обмежує дискреційні повноваження місцевих рад [320, с. 53-54]. Так, по-перше, ВР України визначається вичерпний перелік місцевих податків та зборів, які можуть устанавлюватися на території України. Згідно з положенням п.10.1 ст. 10 ПК України до місцевих податків належать податок на майно та єдиний податок, а до місцевих зборів – збір за місця для паркування транспортних засобів і туристичний збір [132]. По-друге, у п. 10.2-1 ст. 10 ПК України закріплено імперативну вимогу щодо введення місцевими радами єдиного податку та податку на майно (в частині транспортного податку та плати за землю). Місцеві ради в межах повноважень, визначених ПК України, вирішують питання щодо встановлення податку на майно (у частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки), збору за місця для паркування транспортних засобів, туристичного збору та земельного податку за лісові землі. Установлення місцевих податків та зборів, не передбачених ПК України, забороняється.

Таким чином, тільки частина з майнових місцевих податків може вводитися органами місцевого самоврядування в межах їх повноважень. Також, саме нормами

ПК України визначено граничні розміри податкових ставок за кожним місцевим податком (збором) і рішення місцевих рад щодо введення того чи іншого податку повинні розроблятися на основі його норм. Безпосередньо порядок встановлення місцевих податків (зборів) визначено ст. 12 ПК України, якою, зокрема, передбачено загальну заборону на запровадження сільськими, селищними, міськими радами індивідуальних пільгових ставок місцевих податків та зборів для окремих суб'єктів підприємницької діяльності або звільнення їх від сплати таких податків та зборів (п. 12.3.7 ст. 12 ПК України) [132]. В такий спосіб, в разі прийняття ОМС рішення щодо надання податкової пільги за відповідним місцевим податком чи збором, вона не має застосовуватися вибірково, носити дискримінаційний характер для інших платників податків, в тому числі СМП. Єдиним виключенням можна вважати встановлення ОМС податкових пільг зі сплати місцевих податків та/або зборів на підставі заяв платників податків про визнання земельних ділянок непридатними для використання у зв'язку з потенційною загрозою їх забруднення вибухонебезпечними предметами (з обов'язковим зазначенням кадастрових номерів таких земельних ділянок) (абз. 2 п.п. 12.3.8 п. 12.3 ст. 12 ПК України) [132].

Зауважимо, що на період дії воєнного стану запроваджено суттєві нормативні послаблення у сфері державного регулювання. Зокрема, ОМС мають право приймати рішення щодо місцевих податків та зборів без застосування процедур, передбачених Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» (пп. 12.3.8. п. 3.8 ст. 12 ПК України), тобто в спрощеному порядку [132; 321]. Це положення корелюється із змінами, внесеними до п. 5-2 розділу 9 «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 1555 щодо застосування його положень в період дії правового режиму воєнного стану, яким спрощується механізм надання суб'єктами господарювання державної допомоги під час дії воєнного стану та протягом року після його завершення або скасування, а саме: 1) призупинено дію положень статей 6, 7, 9 – 16 цього Закону, а також інших норм, які впливають із них; 2) державна допомога, надана у період дії воєнного стану, вважається допустимою; 3) надавачі державної допомоги звільняються від обов'язку повідомляти АМКУ про нову державну допомогу чи про зміни до чинної [59].

У зв'язку з цим, АМКУ тимчасово не здійснює розгляд повідомлень про нову державну допомогу, не розглядає справи та не перевіряє інформацію про її незаконність [322]. Однак це спрощення є тимчасовим і не повинно тлумачитися як повне скасування контрольних повноважень АМКУ у сфері державної допомоги. На цей аспект зауважує і ЄК, яка в представленому аналітичному звіті про прогрес України в межах Пакета розширення ЄС 2023 року наголосила на тому, що «не дивлячись на те, що дія Закону залишається призупиненою через воєнний стан, це не повинно стати на заваді реформам у цій сфері» [323, с. 22]. Зокрема, Україна має: 1) продовжити гармонізацію законодавства про державну допомогу з правом ЄС; 2) здійснити повну інвентаризацію чинних схем державної допомоги.

На сьогодні ОМС продовжують здійснювати заходи, спрямовані на підтримку економічної активності малого бізнесу шляхом надання податкових пільг у межах компетенції, визначеної податковим законодавством. Зокрема, Рішенням Кременчуцької міської ради «Про встановлення ставок та пільг із сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» від 05.07.2024 р. передбачено пільги з податку на нерухоме майно для фізичних та юридичних осіб, зокрема, звільнення від сплати податку на об'єкти нежитлової нерухомості, що використовуються СМП, які провадять діяльність у малих архітектурних формах та на ринках [324]. Подібну практику реалізовано і в інших містах України. Так, Рішенням Одеської міської ради «Про надання пільг щодо земельного податку на 2024 рік» від 19.07.2023 р. були надані пільги для окремих груп платників податків (які здійснюють забір, очищення та постачання води, відведення й очищення стічних вод) щодо земельних ділянок, на яких розташовані об'єкти, що використовуються для здійснення підприємницької діяльності [325]. Харківська міська рада Рішенням «Про пільги з місцевих податків та зборів» від 30.04.2024 р. продовжила до 30.09.2025 р. низку податкових пільг: 1) встановлення земельного податку за ставкою 0 % для фізичних та юридичних осіб від нормативної грошової оцінки землі; 2) встановлення податку на нерухомість за ставкою 0 % для об'єктів, які не є земельними ділянками у власності для юридичних осіб; 3) зниження податкового зобов'язання на рівні 100 % для платників єдиного податку 4-ї групи [326]. Аналогічні кроки вжила і Дніпровська міська рада, яка до

завершення воєнного стану встановила знижені ставки земельного податку для індустріальних парків, земель сільськогосподарського призначення, а також зменшені ставки податку на нерухомість для СМП діяльність яких пов'язана із соціальною сферою [327-328]. Зазначені приклади свідчать, що ОМС, не зважаючи на призупинення частини механізмів контролю за державною допомогою, продовжують активно використовувати податкові інструменти фіскальної політики на рівні громад.

Така практика, з одного боку, відповідає положенням податкового законодавства в умовах правового режиму воєнного стану, демонструє функціональну гнучкість та адаптивність муніципального управління в надзвичайних умовах, а з іншого – на сьогодні фактично створено своєрідний «правовий вакуум», за якого держава тимчасово втратила контрольний інструмент для виявлення потенційно вибіркових або дискримінаційних заходів податкової підтримки, адже, їх надання відбувається без оцінки допустимості у контексті державної допомоги, що в цілому суперечить довгостроковим цілям правового наближення до *acquis* ЄС. Інакше кажучи, відсутність контролю з боку АМКУ створює ризики: порушення принципу рівності умов для конкуренції (особливо, коли пільги надаються окремим категоріям платників без прозорої методології); накопичення нелегітимних схем допомоги, що потребуватимуть ретроспективного аналізу та, можливо, скасування після завершення воєнного стану; ускладнення процесу інвентаризації державної допомоги, як того вимагає ЄК в межах імплементації зобов'язань за Угодою про Асоціацію.

Україна має продовжувати євроінтеграційний процес, тому КМУ затверджено план виконання Рекомендацій ЄК, зокрема для АМКУ та надавачів допомоги щодо завершення інвентаризації Програм допомоги й формування Реєстру чинної допомоги [329]. Спільні зусилля АМКУ і надавачів допомоги здатні забезпечити компаніям рівні можливості ведення бізнесу та загалом дотягнути українську систему моніторингу і контролю державної допомоги до європейських стандартів.

Таким чином, ОМС при реалізації програм державної допомоги засобами податкового стимулювання для малого бізнесу мають розглядати питання забезпечення їх відповідності із Законом № 1555 а також використовувати

роз'яснення АМКУ щодо чинної державної допомоги з адаптованими до європейських правил українськими програмами надання державної допомоги.

В цьому аспекті доцільним є звернення уваги безпосередньо до фактичних результатів розгляду АМКУ окремих Програм державної допомоги ОМС та роз'яснень з питань застосування законодавства у сфері державної допомоги щодо підтримки місцевими органами влади у формі податкових пільг за місцевими податками (зборами) [330]. Перш за все, слід зауважити на сталу позицію цього державного органу, що підтримка суб'єктів господарювання у формі встановлення місцевих податків та зборів за загальним правилом визнається такою, що не є державною допомогою, оскільки встановлення таких податків передбачено ПКУ України, не надає переваг суб'єктам господарювання та не містить вибіркового характеру [331].

Так, АМКУ було прийнято рішення від 07.08.2018 р. № 394-р про визнання підтримки відповідно до рішення Сумської міської ради «Про встановлення плати за землю» в частині встановлення ставки земельного податку та ставки орендної плати за користування земельними ділянками, такою, що не є державною допомогою, адже, відповідні ставки земельного податку та орендної плати встановлені радою в межах граничних розмірів, передбачених нормами ПКУ України та їх розмір залежить саме від призначення землі та не носить індивідуальний характер для окремих суб'єктів підприємницької діяльності [332]. Аналогічний підхід викладено АМКУ й в рішенні від 29.12.2020 р. № 838-р за результатами розгляду справи щодо надання державної підтримки Криворізькою міською радою у формі встановлення ставок та пільг зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки [333]. При цьому, державну підтримку у формі встановлення зниженої ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, надану Криворізькою міською радою суб'єктам, що здійснюють окремі види економічної діяльності в цьому ж рішенні було визначено як державну допомогу [333].

Представляє певний інтерес Рішення Криворізької міської ради від 27.06.2018 р. № 2816 «Про встановлення ставок земельного податку, розміру орендної плати, пільг зі сплати податку за землю на території міста у 2019 році» у частині встановлення для

юридичних осіб ставки податку за користування земельними ділянками та річного розміру орендної плати за користування земельними ділянками на рівні 2,5 % від нормативної грошової оцінки земель міста [334]. Цим рішенням було введено місцевий податок за різними ставками податку для різних категорій суб'єктів підприємницької діяльності, що стало підставою для подання до АМКУ повідомлення про нову державну допомогу. АМКУ прийняв Рішення № 570-р від 19.10.2018 р., яким частину пільг визнав такими, що не є державною допомогою, а щодо частини пільг (стосовно встановлення різних розмірів податкових ставок саме для юридичних осіб) розпочав поглиблений аналіз допустимості державної допомоги для конкуренції [335]. Паралельно з цим було подано адміністративний позов до Криворізької міської ради про визнання протиправним та скасування зазначеного рішення [336]. За матеріалами справи встановлено наступне.

Рівність усіх платників податків перед законом і недопущення податкової дискримінації є обов'язковим принципом податкового законодавства. По відношенню до позивача оскаржуваним рішенням була допущена дискримінація за майновим станом, адже, підґрунтям запровадження відповідачем додаткового критерію диференціації ставок за видом економічної діяльності суб'єкта господарювання стала виключно прибутковість галузей, що не відповідає нормам податкового законодавства [336]. Зокрема, ПК України не передбачає можливості диференціації ставок земельного податку та орендної плати за видами (кодами видів) економічної діяльності суб'єктів господарювання. Так, об'єктами оподаткування земельним податком є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні; земельні частки (паї), які перебувають у власності (п. 270.1 ст. 270 ПК України). Базою оподаткування є нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого податковим законодавством; площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено. Відповідно до абз. 2 ч. 1 ст. 284 ПК України ОМС до 25 грудня року, що передує звітному, подають податковому органу за місцезнаходженням земельної ділянки рішення щодо ставок земельного податку та наданих пільг зі сплати земельного податку юридичним та/або фізичним особам за встановленою

законодавством формою [132]. Крім того, судом зауважено й на положення Закону України «Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні», який надає визначення прямій дискримінації та встановлює її заборону. Зокрема, під прямою дискримінацією розуміється ситуація, за якої з особою та/або групою осіб за їх певними ознаками поводяться менш прихильно, ніж з іншою особою та/або групою осіб в аналогічній ситуації, крім випадків, коли таке поводження має правомірну, об'єктивно обґрунтовану мету, способи досягнення якої є належними та необхідними (ст. 1 Закону України «Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні») [336: 337].

Отже, за таких умов відповідач (ОМС) запровадженням диференціації ставок земельного податку та розмірів орендної плати порушив норми п. 270.1 ст.270, абз. 2 п. 284.1 ст. 284 ПК України, а також вийшов за межі своїх повноважень, оскільки наділений правом встановлювати місцеві податки та збори виключно в межах чинного законодавства [336]. Дійсно, ОМС не наділений правом здійснювати диференціацію ставок земельного податку та розмірів орендної плати за видами економічної діяльності суб'єктів господарювання, оскільки відповідних повноважень та самої можливості такої диференціації податковим законодавством не передбачено.

В цьому контексті, слід зауважити й на важливість забезпечення справедливого балансу інтересів держави та платника податків під час нормативного регулювання оподаткування, адже, можливість платника податків чітко розуміти та передбачати правові наслідки вчинюваних ним дій має фундаментальне значення для правильності застосування законодавства, а у випадках неоднозначності нормативних приписів підлягає застосуванню підхід, відповідно до якого істотні правові сумніви мають тлумачитися на користь платника. На забезпечення справедливого балансу між загальними (публічними) інтересами суспільства та обов'язком захисту основоположних прав конкретної особи, в тому числі платника податків звернено увагу в низці рішень ЄСПЛ [338-340]. На підставі викладеного Суд визнав протиправним та нечинним рішення Криворізької міської від 27.06.2018 р. № 2816 «Про встановлення ставок земельного податку, розміру орендної плати, пільг зі

сплати за землю та затвердження Регламенту оподаткування земельних ділянок на території міста» [336].

В даному випадку сформульовано важливу тезу, що ОМС було надано більш «сприятливі» умови оподаткування земельним податком певним суб'єктам господарювання порівняно з позивачем, що вважається ознакою вибірковості при наданні відповідної податкової переваги, що має оцінюватися АМКУ на предмет допустимості та відповідності нормам законодавства про державну допомогу. Фактично цей судовий спір став поштовхом до низки роз'яснень АМКУ щодо застосування законодавства у сфері державної допомоги з питань встановлення органами місцевого самоврядування податкових пільг [332; 341].

На підставі викладеного, надання ОМС податкової підтримки СМП у таких формах, як: 1) встановлення знижених чи диференційованих податкових ставок в межах однієї групи платників податків; 2) встановлення диференційованих податкових ставок в межах однієї групи майна чи земель, що використовуються при здійсненні окремих видів економічної діяльності; 3) звільнення від сплати податків для платників за окремими видами економічної діяльності; 4) звільнення суб'єктів підприємницької діяльності від частини їх звичайних витрат на сплату податків, яких зазнають інші суб'єкти господарювання, що проводять економічну діяльність в аналогічних фактичних та правових обставинах у межах відповідної адміністративно-територіальної одиниці слід розглядати такими, що носять вибірковий характер податкових переваг для окремих суб'єктів підприємницької діяльності або виробництва окремих товарів, надання послуг, а отже, тягнуть за собою спотворення або загрозу спотворення економічної конкуренції, і, як наслідок містять ознаки державної допомоги відповідно до ст. 1 Закону № 1555 та потребують повідомлення надавачами – ОМС до АМКУ для здійснення ним відповідної оцінки.

І останній момент, на який хотілося б звернути увагу при дослідженні критерію «вибірковості» податкових заходів – це наукові позиції щодо запровадження антикризових податкових пільг. Так, наприклад, запропоноване І.М. Феофановою визначення податкової пільги як різновиду державної допомоги фінансово-розрахункового характеру, що надається виключно у разі стійкої

неплатоспроможності суб'єкта господарювання, на підставі результатів економічно-обґрунтованої експертизи, причинами якої є будь-які негативні чинники (наслідки) у сфері господарювання, серед яких пандемічні обмеження і заборони, воєнний стан економіки тощо викликає низку концептуальних зауважень з точки зору відповідності чинному податковому законодавству та теоретичному підходу до категорії «податкова пільга» [22, с. 23]. По-перше, такий підхід штучно звужує зміст поняття податкової пільги саме як антикризового інструменту підтримки суб'єктів господарювання у разі їх фінансової неспроможності. Натомість податкове законодавство не обмежує застосування пільг виключно випадками неплатоспроможності, передбачаючи можливість їх надання за галузевими, регіональними, соціальними або інвестиційними критеріями (наприклад, пільги для підприємств агросектору, IT-індустрії, учасників індустріальних парків тощо). По-друге, запропоноване визначення суперечить загальному розумінні податкових пільг як певних відхилень від загального режиму оподаткування, що призводять до зменшення податкового зобов'язання платника податків. У праві ЄС такі пільги можуть визнаватися державною допомогою, якщо вони спотворюють конкуренцію, однак підставою для їх надання не є обов'язково загроза банкрутства. По-третє, критерій обов'язкової економічної експертизи на підтвердження негативного впливу зовнішніх факторів, запропонований авторкою, як передумова надання пільги, не передбачений податковим законодавством і виглядає як спроба неправомірного ускладнення механізму реалізації права на податкову пільгу, що може призвести до обмеження доступу до пільг для СМП, які мають право на них за законом, але не відповідають запропонованим авторкою «критеріям неплатоспроможності».

Отже, визначення податкової пільги, запропоноване вченою не відображає її універсальної правової природи, не узгоджується з чинною податковою доктриною України та європейськими підходами, а тому не може вважатися теоретично та нормативно вивіреною. Воно має певну цінність як пропозиція для запровадження окремого виду спеціальних тимчасових антикризових податкових заходів. Слід зазначити, що законодавець неодноразово використовував такі пільги з моменту введення воєнного стану в Україні. Так, наприклад, було запроваджено значні

послаблення для платників єдиного податку, а саме: 1) надано право підприємцям – платникам єдиного податку 1 та 2 групи, не сплачувати єдиний податок з 1 квітня 2022 року до 1 серпня 2023 року; 2) всім приватним підприємцям – платникам єдиного податку було надано звільнення від сплати ЄСВ за себе в період з 01.03.2022 р. по 31.12.2024 р. [280]; 3) підвищення кількісного критерію (обсягу доходу за минулий календарний рік) для всіх приватних підприємців до 10 млрд. грн. та скасування обмеження за найманими працівниками з можливістю сплачувати єдиний податок за ставкою 2 % з урахуванням певних вимог: такі суб'єкти не є платниками ПДВ; авансовий внесок єдиного податку сплачується щомісячно до 15 числа за підсумками попереднього місяця; податкова звітність подається щоквартально [263].

Наступним ключовим критерієм визнання податкових заходів формою державної допомоги – є їх оцінка щодо впливу на конкурентну позицію отримувача. При цьому, відразу зазначимо, що в ЄС ця характеристика розглядається декілька ширше, й, пов'язана з оцінкою впливу на торгівлю між країнами ЄС (ч.1 ст. 107 ДФЄС) [77]. Наразі в Україні також розглядається можливість запровадження такого критерію як вплив на торгівлю між Україною та ЄС, але поки що державна допомога оцінюється виключно з точки зору впливу на конкуренцію та торгівлю в Україні.

Згідно з усталеною практикою Суду ЄС, достатньо встановити лише потенційну можливість спотворення конкуренції або впливу на торгівлю, а не фактичну шкоду. Так, у рішенні по справі С-74/16 Суд наголосив, що якщо державна допомога зміцнює ринкову позицію окремого суб'єкта порівняно з його конкурентами, цього вже достатньо для визнання порушення конкуренції [343]. Подібна логіка застосовується і до податкових пільг – вони можуть штучно покращити конкурентоспроможність суб'єкта господарювання, незалежно від його економічної ефективності. У свою чергу, у рішенні Суду ЄС у об'єднаних справах Т-132/96 та Т-143/96 підтверджено, що під час оцінки допомоги важливо враховувати не лише поточну ринкову ситуацію, а й динаміку конкурентного середовища та можливі довгострокові наслідки відповідного втручання [344].

В українському правозастосуванні подібні підходи відображено й у практиці АМКУ. Так, у рішенні АМКУ від 27.01.2022 р. № 55-р у справі щодо підтримки

ЮМКП «ЮЖТРАНС» Комітет кваліфікував капітальні трансферти з місцевого бюджету, спрямовані на придбання сміттєвозів для здійснення платних послуг з вивезення побутових відходів, як державну допомогу, недопустиму для конкуренції, оскільки така вибіркова підтримка звільняла окремого отримувача від витрат, які він мав би нести за звичайних ринкових умов, покращувала його конкурентну позицію відносно фактичних і потенційних конкурентів та, за своєю природою, є функціонально аналогічною податковим пільгам, що штучно знижують витрати конкретного суб'єкта господарювання [345]. При цьому, зауважено, що наявність потенційної конкуренції, тобто, відсутність бар'єрів для входу на ринок – є достатньою для встановлення ризику спотворення конкуренції. Таким чином, не обов'язково встановлювати реальний вплив, достатньо самої ймовірності.

Допомога, яка компенсує витрати, що зазвичай є частиною звичайної господарської діяльності підприємства (наприклад, сплата податків, витрати на комунальні послуги, оренду тощо), за своєю природою спотворює конкуренцію. Це положення прямо впливає з роз'яснень ЄК та підтверджується українською практикою в сфері державної допомоги. Зокрема, АМКУ неодноразово підкреслював (наприклад, у Річному звіті за 2023 рік), що податкові заходи, які спрямовані виключно на зменшення індивідуального податкового навантаження, без відкритих умов для інших учасників ринку, не відповідають принципу нейтральності державної підтримки щодо конкуренції [323]. Отже, податкові пільги можуть бути державною допомогою за умови якщо надання таких пільг СМП спотворює або загрожує спотворенням економічної конкуренції, створюючи переваги для виробництва окремих видів товарів чи провадження окремих видів господарської діяльності.

Таким чином, оцінка податкових пільг з точки зору впливу на конкуренцію передбачає: 1) аналіз наявності переваги для окремого суб'єкта; 2) наявність потенційної чи фактичної конкуренції на відповідному ринку; 3) вплив заходу на можливість інших учасників залишатися або входити на цей ринок; 4) динамічну оцінку можливого спотворення конкурентного середовища в майбутньому. Урахування цих критеріїв є необхідною умовою не лише для правової кваліфікації податкової пільги як державної допомоги, але й для формування прозорості

економічної політики, що відповідає зобов'язанням України перед ЄС у рамках Угоди про Асоціацію [323, с. 266].

Виходячи з наведеного, засоби державного впливу податкового характеру (податкові пільги), які відповідають наведеним критеріям відносяться саме до інституту державної допомоги й підпадають під спеціальне правове регулювання в межах процедури визначеної нормами Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» від 1 липня 2014 року № 1555 [59].

3.2. Напрями удосконалення правового регулювання державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання

Наприкінці 2023 року Урядом України затверджено Національну стратегію доходів до 2030 року (далі – Стратегія доходів 2030), якою визначено стратегічні орієнтири реформування податкової системи, удосконалення механізмів адміністрування податків та підвищення ефективності фіскальної політики у середньостроковій перспективі. Документ спрямований на формування сучасної податкової моделі, що забезпечуватиме стабільні доходи бюджету та сприятиме розвитку підприємницької діяльності в умовах післявоєнного відновлення економіки [51]. Одним із ключових напрямів реалізації Стратегії 2030 визначено реформування ССООЗ, яка на сьогодні, залишається ключовим засобом податкового стимулювання малого бізнесу в Україні.

У зв'язку з цим, виходячи із ролі ССООЗ у податковій системі та оцінки її фіскальної ефективності актуалізується необхідність наукового осмислення та визначення можливих напрямів її модернізації відповідно із заявленою Стратегією доходів 2030.

Сьогодні серед науковців і практиків триває дискусія щодо подальшої долі ССООЗ. Її учасники дотримуються двох протилежних позицій. Прихильники першої вважають, що ССООЗ довела свою результативність як інструмент податкового стимулювання малого бізнесу, сприяла легалізації підприємницької діяльності, спрощенню податкових процедур, зменшенню адміністративного тиску та пропонують її зберегти з урахуванням певних коректив і навіть розширити коло

суб'єктів, які мають право на її застосування [104, с. 269; 349, с. 124; 127; 350; 351, с. 58; 352; 353, с. 243; 354; 355].

Представники протилежного підходу наголошують, що чинна модель спрощеного оподаткування вичерпала свій потенціал і потребує суттєвого перегляду, адже, створює ризики для зловживань, дозволяє маскувати великі бізнеси під малий, порушує принцип податкової справедливості. З огляду на це висловлюється пропозиція поступового згортання ССООЗ [56, с. 139; 108, с. 104; 356].

Водночас, оцінюючи сучасні дискусії щодо доцільності збереження чи реформування ССООЗ, доцільно звернути увагу на її практичне значення для розвитку малого бізнесу та роль у забезпеченні стабільності податкової системи. Саме з цієї позиції можна об'єктивно оцінити потенціал подальшого удосконалення правового регулювання зазначеного режиму.

Як було доведено в підрозділі 2.2. дисертаційного дослідження ССООЗ у національній податковій доктрині розглядається як спеціальний податковий режим, що виконує саме стимулюючу функцію правового механізму державної підтримки СМП. Її запровадження у 1998 році було спрямоване на створення сприятливих умов для легалізації малого бізнесу, який у той час перебував у тіні через надмірне податкове навантаження та складність адміністрування [108]. Основними завданнями встановлення цього режиму виступали: забезпечення стабільного наповнення бюджетів усіх рівнів шляхом детінізації економіки; стимулювання підприємницької активності населення та підтримка самозайнятості; формування конкурентного середовища, здатного протидіяти монополізації ринку великими компаніями; а також зниження корупційних ризиків через спрощення податкових процедур. У результаті саме ССООЗ утвердилася як ключовий інструмент податкового стимулювання малого бізнесу, який забезпечив масовий вихід підприємців із «тіні», сприяв розширенню зайнятості та став основою стабільних доходів місцевих бюджетів. Її значення полягає у поєднанні соціально-економічної функції підтримки підприємництва та фіскальної функції формування бюджетних надходжень, що й зумовлює потребу у зваженому підході до подальшого реформування системи.

Аргументом щодо такої позиції слугують й статистичні данні. Так, за офіційними даними ДПС України 76% від загальної кількості зареєстрованих СМП становлять саме платники єдиного податку. Зокрема, кількість ФОП, які застосовують ССООЗ станом на 1 січня 2023 року становила 1517,3 тис. осіб [357], на 1 січня 2025 року – 1625,7 тис. осіб, що на 52,5 тис. осіб більше, ніж станом на 1 січня 2024 року [265, с. 31].

Не дивлячись на тривалий воєнний стан в Україні, за останні роки питома вага єдиного податку у доходах місцевих бюджетів зросла. Відповідно до статистичних даних оприлюднених Міністерством фінансів України надходження від єдиного податку склали за: 2018 рік – 29 487,7 млрд грн (приріст порівняно з 2017 роком – 26,5 %); 2019 рік – 35 192,0 млрд грн (приріст порівняно з 2018 роком – 19,3 %); 2020 рік – 37 954,3 млрд грн (приріст порівняно з 2019 роком – 7,8 %); 2021 рік – 46 198,0 млрд грн (приріст порівняно з 2020 роком – 21,7 %); 2022 рік – 11 800 млрд грн (приріст порівняно з 2021 роком – 2,1%); 2023 рік – 55 770,4 млрд грн (приріст порівняно з 2022 роком – 18,2%) [358-363]. Загалом станом на 1 січня 2025 надходження становлять понад 55,1 млрд грн, що на 17,1 млрд грн більше порівняно з попереднім роком [265, с. 31]. Приріст на 45 % є показником, що свідчить про значний фіскальний потенціал ССООЗ та її важливість для наповнення бюджетів [364].

Проте поряд із зазначеними перевагами, як наголошується у Стратегії доходів 2030, чинна модель ССООЗ має низку системних проблем, які обмежують її ефективність як інструменту державної підтримки малого бізнесу та засобу податкового стимулювання. Зокрема, у документі виокремлюються такі недоліки: а) звуження фіскальної бази через надмірне поширення дії ССООЗ на суб'єктів, для яких цей режим фактично виконує не спеціальну, а загальну функцію оподаткування, що зумовлює ризики недоотримання бюджетних доходів і спотворює його цільове призначення; б) відсутність належної диференціації ставок і пільг, що спричиняє нерівномірний розподіл податкового навантаження між платниками загальної та спрощеної систем і створює дисбаланс конкурентного середовища; в) надмірно широка сфера застосування режиму, у тому числі до юридичних осіб і видів

діяльності, які фактично не належать до сектору малого підприємництва, що розвиває стимулюючий характер ССООЗ і перетворює її на альтернативну форму загального оподаткування; г) необґрунтовані порогові критерії для реєстрації платників єдиного податку та обмеження щодо обсягу доходу, які дозволяють застосовувати спрощену систему суб'єктам, що за масштабом діяльності відповідають середньому бізнесу; д) неефективність процедур податкового адміністрування, яка проявляється у недостатньому контролі за обігом готівкових коштів, неповному використанні реєстраторів розрахункових операцій, відсутності належної цифрової інтеграції даних між платниками податків і податковими органами [51].

Відповідно з цим КМУ запропоновано низку заходів, спрямованих на докорінну трансформацію ССООЗ, які позиціонується як елемент загального підвищення податкової дисципліни та розширення доходної бази бюджету (підрозділ 4.3.1. Стратегії доходів 2030) [51]. Водночас зміст окремих запропонованих положень свідчить, що йдеться не лише про вдосконалення механізму, а фактично про перегляд самої концепції спрощеного режиму та поступового його скасування (протягом трьох років після внесення змін до ПК України). Такий підхід становить суттєвий виклик для податкової політики України, оскільки зачіпає основи державної підтримки малого підприємництва. Зауважимо на основні з них.

По-перше, Стратегія доходів 2030 передбачає звуження сфери застосування ССООЗ шляхом: а) виключення юридичних осіб із кола платників єдиного податку; б) звуження першої групи платників єдиного податку за рахунок виключення з неї високомаржинальних видів діяльності із сплатою замість фіксованої суми податку (на сьогодні – відсоток від прожиткового мінімуму) до фактичного переведення на податок з обороту; в) обмеження переходу на ССООЗ для суб'єктів, чий економічний масштаб чи вид діяльності виходить за межі малого підприємництва [51]. Фактично, держава орієнтується на те, щоб цей режим залишався доступним лише для ФОП із мінімальним оборотом, при цьому, кількісні критерії останнього не визначено. Такий підхід, хоча й покликаний підвищити адресність податкової підтримки, водночас створює ризик втрати однієї з ключових форм легалізації малого бізнесу.

По-друге, КМУ визначено поступове підвищення ефективного податкового навантаження для платників єдиного податку. Передбачається уніфікація ставок та їх наближення до рівня загальної системи – до 18 % від обсягу прибутку, що фактично зменшує податкову перевагу, надану спрощеному режиму. З одного боку, такий захід розглядається як інструмент забезпечення податкової справедливості, з іншого – нівелює стимулюючу функцію ССООЗ, особливо для суб'єктів із низькою рентабельністю.

По-третє, у межах Стратегії доходів 2030 пропонується об'єднання другої та третьої групи ФОП, як платників єдиного податку із запровадженням диференційованої шкали ставок від 3 % до 17 % залежно від виду діяльності: мінімальної для торгівлі та підвищеної – для послуг, що призведе до багаторазового збільшення податкового навантаження для багатьох категорій підприємців [51].

По-четверте, окрему увагу в Стратегії доходів 2030 приділено посиленню механізмів контролю за дотриманням умов перебування на ССООЗ. Пропонується розширення цифрової інтеграції даних, обов'язкове застосування РРО, удосконалення моніторингу готівкових потоків, впровадження автоматизованої звірки оборотів та обов'язкового ведення податкового обліку із документальним підтвердження походження товарів для всіх платників єдиного податку [51]. Такі нововведення спрямовані на підвищення прозорості розрахунків, проте, водночас можуть призвести до посилення фіскального нагляду та втрати ознаки «спрощеності» податкового обліку та подання звітності, що є концептуальною основою цього режиму.

І останнє, запланована обов'язкова реєстрація всіх платників єдиного податку платниками ПДВ у разі досягнення відповідного порогу, що може призвести до значного ускладнення податкового обліку для малого бізнесу та додаткових витрат на бухгалтерське обслуговування.

Загалом концепція реформування ССООЗ, закладена у Стратегії доходів 2030, викликає обґрунтоване занепокоєння. Її фіскальна орієнтація, спрямована на розширення доходної бази бюджету, фактично нівелює стимулюючу функцію ССООЗ як одного з ключових інструментів державної підтримки малого бізнесу.

Запровадження підвищеного податкового навантаження, звуження кола суб'єктів, які можуть скористатися цим режимом, та ускладнення процедур податкового обліку призведе до зниження підприємницької активності, повторної тінізації частини бізнесу та втрати соціально-економічного ефекту, який формувався упродовж останніх двох десятиліть.

Наявна концепція реформи отримала широку критику серед науковців, правників, підприємницьких асоціацій і незалежних аналітичних центрів. Її положення розглядаються як такі, що суперечать стратегічним цілям післявоєнного відновлення та євроінтеграції, оскільки підривають довіру малого бізнесу до держави й створюють додаткові ризики для інвестиційного середовища. У зверненнях підприємницьких об'єднань наголошується на необхідності публічного перегляду Стратегії доходів 2030 із залученням експертної спільноти та врахуванням позиції бізнесу [364-370].

В умовах воєнної економіки, дефіциту ресурсів та потреби у швидкому відновленні виробничого потенціалу держава має не згортати, а навпаки – посилювати інструменти податкового стимулювання. Саме ССООЗ довела ефективність у забезпеченні зайнятості, підтримці підприємницьких ініціатив, розвитку конкурентоспроможності та наповненні місцевих бюджетів. Тому подальше реформування системи має здійснюватися не шляхом її звуження чи ліквідації, а через удосконалення правового регулювання з урахуванням кращих європейських практик.

Беручи до уваги проведене у підрозділах 1.3 і 2.2 дисертаційної роботи порівняльно-правове дослідження та аналіз сучасної практики функціонування ССООЗ, можна визначити основні напрями щодо її удосконалення, які відповідають європейським підходам до податкової підтримки малого бізнесу.

1. Інструменти, спрямовані на стимулювання зайнятості. Перш за все, це стосується загального обмеження щодо застосування ССООЗ фізичними особами, які здійснюють незалежну професійну діяльність. Відповідно до пп. 14.1.226 ст. 14 ПК України, самозайнятою особою є ФОП або особа, яка провадить незалежну професійну діяльність за умови, що вона не є працівником у межах цієї діяльності

[132]. Таким чином, за своєю економіко-правовою природою самозайнята особа – це платник, який самостійно забезпечує себе зайнятістю та не перебуває у відносинах найму, а тому його правовий статус є близьким до приватного підприємця. До категорії самозайнятих осіб належать, зокрема, адвокати, аудиторів, приватні виконавці, лікарі, архітектори, особи творчих професій тощо. Тобто особи, діяльність яких здійснюється переважно одноосібно, ґрунтується на особистих професійних знаннях та не передбачає масштабного обігу капіталу чи залучення значного штату працівників. При цьому такі особи підлягають постановці на податковий облік за допомогою внесення до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків записів про державну реєстрацію або припинення підприємницької діяльності, незалежної професійної діяльності, перереєстрацію, узяття на облік, зняття з обліку, унесення змін щодо самозайнятої особи, а також учинення інших дій, передбачених Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів» від 09.12.2011 року № 1588 [371]. Так, наприклад, адвокат, який здійснює індивідуальну діяльність, повинен стати на облік в податковому органі як самозайнята особа, яка займається незалежною професійною діяльністю. Оподатковується така діяльність ПДФО за ставкою, визначеною п. 167.1 ст. 167 ПК України – 18 % бази оподаткування щодо доходів та 5 % військовий збір. Поряд з цим є законодавчо закріплена можливість адвокатів зареєструватись у податкових органах як ФОП з ознакою незалежної професійної діяльності (п. 65.9 ст. 65 ПК України) [132]. На відміну від ФОП, особи, які провадять незалежну професійну діяльність, позбавлені можливості обрати ССООЗ, що, в свою чергу, ставить таких осіб у нерівні умови оподаткування отриманих ними доходів. Неоднозначність зазначених правових норм призводить до суттєвого переобтяження вимог до податкового обліку та оподаткування самозайнятих осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, на відміну від спрощенців, що порушує принцип економічної доцільності, соціальної справедливості та є проявом податкової дискримінації.

Застосування ССООЗ до незалежної професійної діяльності є також фіскально безпечним, оскільки їх діяльність, як правило, легко піддається обліку, підлягає

контролю через системи ліцензування (адвокатура, медична практика, нотаріат тощо) та не має специфічних ризиків ухилення, характерних для капіталомістких видів діяльності. Слід зауважити, що до Верховної Ради України з метою усунення неузгодженості у законодавстві та спрощення самозайнятим особам порядку сплати податків було подано декілька законопроектів [372; 373]. Прийняття таких законодавчих ініціатив є кроком до забезпечення рівності всіх самозайнятих осіб під час їх оподаткування та направлено на спрощення процедур адміністрування податків і зборів, і водночас створить можливість для збільшення доходів бюджетів у зв'язку з виведення ринку професійної допомоги з тіні.

В такий спосіб, самозайняті особи, які провадять незалежну професійну діяльність, мають бути включені до кола платників єдиного податку, оскільки: 1) відносини, які виникають в межах професійної діяльності самозайнятої особи за економіко-правовою природою є ідентичними підприємницькій діяльності; 2) їхня діяльність не створює підвищених фіскальних ризиків; 3) чинне виключення суперечить принципам податкової рівності та нейтральності; 4) допуск до ССООЗ сприятиме виведенню частини професійних послуг із тіні та підвищить загальний рівень податкової дисципліни. В якості аргументу варто звернутися до податкової практики країн ЄС. Так, у Польщі фіксований податок застосовується не лише до підприємців, а й до адвокатів, лікарів, бухгалтерів, архітекторів та інших самозайнятих осіб [183]. Аналогічно, в Італії (режим «forfettario») та Іспанії (режим «de módulos») самозайняті особи мають право обирати форму оподаткування доходу на тих самих умовах, що й приватні підприємці [147; 159].

Наступним обмеженням, яке підлягає перегляду та скасуванню пов'язано із загальною заборонаю використовувати ССООЗ фізичним та юридичним особам – нерезидентам (п. 291.5.7. ст. 291 ПК України) [132]. До аргументів такої позиції можна віднести наступні: 1) суперечить принципу рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, встановленому п.п. 4.1.2. п. 4.1. ст. 4 ПК України; 2) стримує залучення малих іноземних інвесторів, для яких спрощена система могла б стати точкою входу на український ринок. У сучасних умовах конкуренції за інвестиційні ресурси держава має демонструвати

відкритість для інвесторів будь-якого масштабу. Збереження заборони закладає підґрунтя щодо нерівності податкових умов для іноземних і вітчизняних підприємців, що погіршує інвестиційний клімат; 3) не відповідає європейським стандартам свободи заснування та рівності платників, які передбачають надання однакових податкових умов резидентам і нерезидентам за умови здійснення діяльності на території держави (ст. 49–54 ДФЄС) [302]. Таким чином, українська заборона суперечить курсу євроінтеграції та принципу національного режиму для іноземних суб'єктів господарювання; 4) є перешкодою для поствоєнного економічного відновлення, оскільки обмежує притік підприємницької ініціативи в сегменті малого бізнесу, критично важливого для локальної зайнятості; 5) за оцінками Центру економічної стратегії на кінець 2024 року за кордоном через війну в Україні залишається 5,2 млн осіб [374]. Значна кількість громадян України після 2022 року отримали статус нерезидентів, але зберігають зв'язок із економікою країною та готові інвестувати в неї. Чинна заборона унеможливує для них застосування ССООЗ, що фактично відсікає потенційний ресурс мігрантського капіталу, який у багатьох країнах світу є важливим фактором розвитку.

2. Інструменти, спрямовані на зниження податкового навантаження. Враховуючи ключову соціально-економічну роль малого бізнесу в Україні, зокрема його значення для забезпечення зайнятості, розвитку регіональних економік і скорочення безробіття, питання зниження податкового навантаження на СМП набуває особливої актуальності в умовах воєнного та післявоєнного відновлення держави. Оптимізація податкових і соціальних зобов'язань є одним із визначальних напрямів удосконалення ССООЗ, оскільки саме вона забезпечує можливість сталого функціонування малого бізнесу за умов обмежених ресурсів. Такий підхід відповідає принципам пропорційності та економічної доцільності оподаткування, закріпленим у ст. 4 ПК України, і узгоджується з європейською практикою податкової підтримки малого бізнесу в періоди економічної нестабільності. У цьому контексті доцільним є запровадження диференційованих ставок ЄСВ для платників єдиного податку, а також розширення переліку видів рентної плати, від сплати яких такі суб'єкти можуть бути звільнені. Реалізація цих заходів сприятиме посиленню регіональної та

функціональної ефективності податкового стимулювання, створенню нових робочих місць і розвитку підприємницької активності, особливо в економічно вразливих територіях.

Представляється доцільним запровадження для СМП, які знаходяться на ССООЗ: 1) зменшена стандартної ставки ЄСВ на 50 % для новостворених ФОП, які мають найманих працівників та юридичних осіб, в тому числі сільськогосподарських товаровиробників (на перші 12–24 місяці підприємницької діяльності); 2) зменшена стандартної ставки ЄСВ на 20 % для платників єдиного податку при здійсненні пріоритетних напрямів інноваційної діяльності відповідно до Закону України «Про пріоритетні напрями інноваційної діяльності в Україні»; 3) зменшена стандартної ставки ЄСВ до 50 % для платників єдиного податку при здійсненні діяльності на економічно вразливих територіях (прифронтових, деокупованих, депресивних, з низьким рівнем зайнятості тощо).

На підставі викладеного, з метою посилення регіонального та функціонального податкового стимулювання СМП, пропонується доповнити п.п. 5 п. 297.1 ст. 297 ПК України положенням про звільнення від рентної плати не лише за спеціальне використання води, а й за використання інших природних ресурсів місцевого значення, за умови їх застосування у виробничих процесах платників єдиного податку.

Таким чином, пропонуємо внести наступні зміни та доповнення до ст. 297 ПК України:

1. Внести зміни до п.п. 5 п. 297.1. ст. 297 ПК України, виклавши його у наступній редакції:

5) рентної плати за спеціальне використання води та спеціальне використання лісових ресурсів, якщо такі ресурси використовуються виключно для забезпечення власних виробничих потреб платників єдиного податку третьої та четвертої груп, зареєстрованих та фактично здійснюючих діяльність на територіях, віднесених Кабінетом Міністрів України до економічно вразливих, деокупованих або територій пріоритетного відновлення.

2. Доповнити п. 297.1. ст. 297 ПК України п.п. 6, виклавши його у наступній редакції:

б) зменшення ставки єдиного соціального внеску (ЄСВ) за умови:

а) зменшення стандартної ставки ЄСВ на 50 % для новостворених фізичних осіб-підприємців та юридичних осіб, у тому числі сільськогосподарських товаровиробників, які використовують працю найманих осіб, на перші 24 місяці підприємницької діяльності;

б) зменшення стандартної ставки ЄСВ на 20 % для платників єдиного податку, які здійснюють пріоритетні напрямки інноваційної діяльності відповідно до Закону України «Про пріоритетні напрями інноваційної діяльності в Україні»;

в) зменшення стандартної ставки ЄСВ до 50 % для платників єдиного податку, які здійснюють діяльність на економічно вразливих територіях (прифронтових, деокупованих, депресивних, з низьким рівнем зайнятості та інших територіях пріоритетного відновлення).

Окрім цього, вдосконалення потребує механізм визначення ставок єдиного податку. На сьогодні їх розмір залежить від обсягу доходу платника (для третьої групи) або фіксується місцевими радами (для першої та другої груп), без урахування виду діяльності та соціально-економічної ролі суб'єкта господарювання. Такий підхід не відповідає стратегічним пріоритетам держави щодо розвитку окремих секторів економіки та не узгоджується із завданнями, визначеними Стратегією відновлення, сталого розвитку та цифрової трансформації малого і середнього підприємництва на період до 2027 року [6], у якому акцентовано увагу на необхідність підтримки соціально орієнтованих форм господарювання, інноваційних моделей бізнесу, розвитку сімейного підприємництва та впровадження практик «зеленого переходу» у діяльність суб'єктів малого підприємництва. Зокрема, соціальне підприємство, спрямоване на вирішення суспільно значущих проблем шляхом упровадження інноваційних продуктів, послуг або процесів, досі не містить узагальненого визначення в законодавстві. Водночас у період воєнного стану та післявоєнного відновлення воно набуває особливого значення як форма поєднання економічної активності з реалізацією соціальної функції держави. Так само сімейне

підприємництво потребує нормативного визначення та податкового стимулювання, оскільки його розвиток сприяє створенню робочих місць та підвищенню добробуту населення.

З огляду на це, доцільним є запровадження диференціації ставок єдиного податку з урахуванням виду діяльності та соціально-економічного спрямування господарської діяльності платника, що дозволить цілеспрямовано знижувати податкове навантаження на стратегічно важливі сфери малого бізнесу й забезпечить відповідність ССООЗ пріоритетам державної політики відновлення, сталого розвитку та цифрової трансформації малого бізнесу до 2027 року.

При цьому, реалізація такого підходу можлива без порушення системної логіки ССООЗ, передбаченої ст. 293 ПК України, тобто, із збереження ставок єдиного податку для платників третьої групи (3 % - у разі сплати ПДВ та 5 % - без ПДВ) із одночасним доповненням такої норми механізмом коригування через застосування понижувального коефіцієнту. В такий спосіб, на рівні законодавства доцільно передбачити, що для окремих видів господарської діяльності, що мають стратегічне значення для розвитку економіки або виконують соціальні функції, ставка єдиного податку може коригуватися шляхом застосування понижувального коефіцієнта в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

3. Інструменти, спрямовані на спрощення податкового адміністрування. Значна частина СМП зіштовхується з труднощами щодо застосування РРО/ПРРО, особливо у сферах із незначним обсягом обороту або сезонним характером діяльності, адже, це створює додаткове адміністративне та фінансове навантаження, потребує витрат на технічне забезпечення, обслуговування програмного забезпечення та ведення обліку, що суперечить меті ССООЗ. Саме тому представляється доцільним внесення змін до п. 296.10 ст. 296 ПК України щодо поширення звільнення від обов'язку застосування РРО/ПРРО також на платників єдиного податку другої групи, що сприятиме зниженню адміністративного та фінансового навантаження на малий бізнес, підтриманню сприятливого бізнес-клімату та забезпеченню балансу між завданням детінізації обігу коштів і принципом економічної доцільності державного регулювання. Запровадження зазначеної норми узгоджується з європейською

практикою податкового комплаєнсу, який закладає диференційований підхід до виконання податкових обов'язків залежно від масштабів діяльності, рівня ризику та добросовісності платників податків.

Запропоновані напрями удосконалення ССООЗ відображають основні шляхи підвищення податкового стимулювання малого бізнесу в межах спеціального податкового режиму. Водночас ефективна реалізація політики податкового стимулювання потребує комплексного підходу, який охоплює не лише ССООЗ, але й загальну систему оподаткування. З огляду на це, подальший аналіз доцільно зосередити на виділенні положень, що потребують удосконалення в частині запроваджених податкових стимулів для СМП у межах ПДФО, податку на прибуток підприємств та ПДВ, з урахуванням проблемних аспектів, окреслених у підрозділі 2.1 цієї роботи. Такий підхід дозволить забезпечити системність дослідження та сформулювати цілісну концепцію правового регулювання податкового стимулювання малого підприємництва в Україні.

У роботі доведено, що для прибуткового оподаткування СМП в межах ПДФО та податку на прибуток підприємств в Україні характерна відсутність спеціальних податкових механізмів підтримки новостворених суб'єктів, підприємців, залучених до інвестиційної, інноваційної R&D діяльності, «зеленої» модернізації або реалізації стартап-проектів. Наявна модель оподаткування не передбачає дієвих стимулів для оновлення матеріально-технічної бази на початкових етапах функціонування малого бізнесу, що унеможлиблює реалізацію стимулюючої функції оподаткування та не відповідає сучасним європейським підходам щодо підтримки підприємництва, орієнтованого на підвищення конкурентоспроможності, розвиток самозайнятості та залучення інвестицій. За цих умов обґрунтованим видається необхідність перегляду правового механізму оподаткування малого бізнесу в межах загальної системи оподаткування з урахуванням принципів нейтральності, справедливості, передбачуваності та економічної доцільності. З огляду на це, особливого значення набуває впровадження інструментів податкового стимулювання інноваційної та інвестиційної діяльності малого бізнесу, які довели свою ефективність у європейській практиці.

Так, у багатьох зарубіжних країнах найпоширенішою формою податкового стимулювання є інвестиційний податковий кредит (далі – ІПК). Приміром у США, Канаді, Франції, Норвегії, Великобританії, Бразилії, Китаї, Індії та Японії передбачено можливість нарахувати на суму витрат на дослідження податковий кредит, який зменшує фактичну суму податку до сплати [97, с. 83; 375; 376]. Звертає на себе увагу досвід Канади, де система податкових стимулів орієнтована насамперед на підтримку малих і середніх підприємств. У межах такої політики ІПК за ставкою 35 % від обсягу допустимих витрат на інноваційно-інвестиційну діяльність для суб'єктів МСП та 20 % - для інших компаній. Механізм ІПК дозволяє зменшити податок на прибуток на суму витрат, безпосередньо пов'язаних із проведенням науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, включаючи оплату праці фахівців, витрати на матеріали, субпідрядні роботи, оренду обладнання, а також капітальні й адміністративно-господарські витрати. Такий підхід забезпечує поєднання фіскальної стабільності з ефективним стимулюванням інноваційної активності бізнесу [377]. У Японії ІПК з податку на прибуток спрямовані на стимулювання розвитку наукових досліджень і технологічних інновацій. Для малого та середнього бізнесу за схемою *volume-based* дозволяється відрахування 12 % від поточних витрат і амортизації обладнання (для великих компаній — 8–10 %). За схемою *incremental* передбачено 5 % від суми приросту витрат на НДДКР порівняно із середнім рівнем за три попередні роки. Також діє альтернативний механізм для МСП, який дає змогу зменшити податкові зобов'язання на 20 % різниці між поточними витратами на НДДКР та однією десятою середнього обсягу продажів за три роки [378]. В Бельгії, Угорщині, Нідерландах, Іспанії, Туреччині податковий кредит в сфері інноваційної та науково-дослідної діяльності поширюється, зокрема, й на зменшення сум податкових зобов'язань, пов'язаних із фондом заробітної плати [97, с. 83; 379].

На думку Є. Ю. Шаптали ІПК є дієвим податковим стимулом, що має комплексну правову природу та поєднує приватно- і публічно-правові інтереси [85, с. 94-105]. Учений виділяє такі ключові характеристики ІПК: 1) поширення сфери застосування, як на юридичних осіб, так і ФОП, в тому числі самозайнятих осіб, що

сприятиме розширенню доступу до інвестиційних ресурсів, активізації підприємницької ініціативи, формуванню нових робочих місць і загальному соціально-економічному розвитку регіонів; 2) чітке законодавче унормування підстав надання (провадження інноваційної, дослідно-впроваджувальної та науково-дослідної діяльності, розроблення й удосконалення технологій, створення нових видів сировини та матеріалів, технічне переоснащення виробництва). Особливу увагу доцільно приділяти проектам, орієнтованим на підвищення енергоефективності, екологічну модернізацію, соціальну інклюзію, зокрема створення робочих місць для осіб з інвалідністю; 3) нормативне визначення строку дії та розміру, що забезпечить передбачуваність і стабільність його застосування; 4) подвійна спрямованість, що полягає у поєднанні приватного інтересу (розвиток діяльності платника) з публічним (розвиток інноваційних галузей, підвищення конкурентоспроможності держави) [85, с. 94-105]. Дійсно, з боку держави привабливість ІПК полягає у збалансованості механізму: навіть за умов відстрочення податкових надходжень ІПК стимулює інвестиції, модернізацію виробництва, науку та інновації, що в довгостроковій перспективі забезпечує зростання економіки та залучення іноземних інвестицій.

У контексті удосконалення податкової політики України доцільним видається інституційне закріплення ІПК як універсального податкового стимулу для СМП, зокрема тих, що здійснюють інноваційні, екологічні та R&D-проекти, що дозволить не лише адаптувати національну практику до європейських стандартів податкового стимулювання, а й забезпечити реальне перетворення податкової системи з фіскального механізму на інструмент розвитку.

Для об'єктивності слід зазначити, що 6 вересня 2022 року було включено до порядку денного Верховної Ради України розгляд проекту Закону № 3063 від 13.02.2020 р. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо надання платникам податків податкового інвестиційного кредиту». Документом пропонувалося визначити ІПК як перенесення строків сплати грошових зобов'язань платника податків на строк до 60 місяців, що дозволяє йому протягом певного часу зменшувати суму податкових платежів із наступною поетапною сплатою зменшеної

частини податку та нарахованих процентів (у розмірі 50 % облікової ставки НБУ) [380].

Такий підхід, не може бути підтриманий з низки причин.

1. Ототожнення ІПК із податковою розстрочкою фактично нівелює його стимулюючу функцію. Запропонована модель дублює вже чинний інститут відстрочення або розстрочення податкових зобов'язань, закріплений у ст. 100 ПК України, і не створює жодних нових інвестиційних або інноваційних стимулів.

2. Неповнота переліку напрямів, за якими може надаватися ІПК. Попри наявність у п. 100-1.4 законопроекту вказівки на інвестиційні, інноваційні, інфраструктурні та енергозберігаючі проекти, запропонований перелік є надто вузьким і орієнтованим переважно на великі капіталомісткі ініціативи. Він не охоплює діяльність СМП, зокрема у сфері R&D, цифрових технологій, екологічних стартапів чи соціального підприємництва, які є ключовими драйверами сучасної економіки.

3. Встановлення процентної ставки у розмірі 50 % облікової ставки НБУ суперечить природі податкових стимулів, оскільки перетворює ІПК на платну форму податкового кредитування, що знижує його привабливість і фактично нівелює ефект стимулювання.

4. Відсутність системного підходу до кола платників. Хоча проект і передбачає можливість отримання ІПК ФОП, механізм його реалізації для них залишено невизначеним, що створює ризики дискримінації цієї категорії платників порівняно з юридичними особами.

5. Відсутність чітких процедур моніторингу й контролю. Законопроект не встановлює механізму перевірки цільового використання податкових пільг, що може призвести до неефективного використання бюджетних ресурсів.

Окрім зазначеного законопроекту, Верховною Радою України в 2025 році у першому читанні схвалено законопроекти № 13414 і № 13415 [381; 382], якими також передбачається впровадження механізму податкової компенсації інвестицій. Зазначені ініціативи формують режим десятирічного податкового стимулювання (на період 2026–2035 років) для суб'єктів господарювання, що здійснюватимуть капітальні вкладення у створення нових виробничих потужностей, модернізацію або

технічне переоснащення підприємств. Запроваджені норми спрямовані на переорієнтацію бізнесу з сировинної моделі розвитку на інвестиції у сектор переробної промисловості шляхом використання податкових важелів компенсаційного характеру. Безпосередньо механізм стимулювання ґрунтується на диференціації обсягу пільг залежно від величини інвестицій: 1) до 70 % – для проєктів із загальною сумою інвестицій від 100 тис. до 1 млн євро; 2) до 50 % – для інвестицій від 1 до 20 млн євро; 3) до 30 % – для проєктів із капіталовкладенням від 20 до 50 млн євро [381; 382]. Комплекс податкових і митних стимулів включає: 1) звільнення від податку на прибуток підприємств, за умови що не менше 90 % доходу формується за рахунок реалізації продукції власного переробного виробництва; 2) звільнення від ПДВ та ввізного мита на нове технологічне обладнання; 3) можливість застосування пільгових режимів плати за землю, що можуть встановлюватися ОМС.

В такий спосіб, наведені законопроекти формують нормативну основу для інвестиційного стимулювання за допомогою податкових інструментів, що має потенціал посилити розвиток саме вітчизняної переробної промисловості та підвищити її інвестиційну привабливість, проте, вони не закладають єдиної узагальненої основи в податковій підтримці інвестиційної діяльності в цілому.

З метою формування дієвого правового механізму доцільно закріпити в ПК України окрему статтю «Інвестиційний податковий кредит», у якій передбачити: 1) визначення ІПК як права платника податку тимчасово зменшувати суму податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств або ПДФО на суму частини інвестиційних витрат, спрямованих на реалізацію інноваційних, науково-дослідних, екологічних, енергоефективних чи соціально значущих проєктів; 2) поширення дії ІПК на всіх суб'єктів господарювання, як юридичних осіб, так і ФОП; 3) чіткий перелік витрат, які можуть бути враховані при розрахунку ІПК (НДДКР, придбання та модернізація основних засобів, розроблення технологій, цифровізація виробничих процесів, екологічна модернізація тощо); 4) гнучку шкалу розмірів і строків дії кредиту, наприклад до 20 % суми інвестиційних витрат строком до 5 років із можливістю продовження для високотехнологічних або соціально орієнтованих

проектів; б) встановлення звітності та моніторингу результатів, що забезпечить прозорість і цільовий характер податкових стимулів.

Поряд із удосконаленням інституту ППК важливим напрямом розвитку правового механізму прибуткового оподаткування СМП є запровадження комплексної системи податкових стимулів, яка б поширювалася як на юридичних осіб – платників податку на прибуток підприємств, так і на ФОП, що сплачують ПДФО. Єдність підходів у сфері прибуткового оподаткування дозволить забезпечити рівні умови ведення господарської діяльності та створити більш передбачуване податкове середовище для інвестицій. З огляду на це, доцільно передбачити такі напрями вдосконалення:

1. Формування інвестиційних резервів. Представляється доцільним запровадження спеціального податкового режиму оподаткування прибутку (доходу) СМП, який спрямовується на реінвестування у власну діяльність, шляхом застосування: 1) зниженої ставки: а) 9 % податку на прибуток підприємств щодо частини прибутку, спрямованої на оновлення або розширення виробничих потужностей; б) 9 % ПДФО для ФОП щодо частини чистого доходу, використаного на інвестиційні потреби; 2) часткового звільнення від оподаткування до 50 % прибутку (доходу), який інвестується в: а) цифрову та інноваційну R&D діяльність; б) екологічну модернізацію виробництва; в) розвиток «зеленої» економіки та енергоефективних технологій; г) професійну підготовку персоналу для впровадження сучасних технологій.

Аналогічний підхід застосовується, зокрема, в Угорщині, де законодавством передбачено можливість відрахування до 50 % прибутку до оподаткування до спеціального інвестиційного резерву з подальшим його цільовим використанням на розвиток виробництва та підвищення конкурентоспроможності бізнесу [383]. Такий механізм довів свою ефективність як інструмент підтримки інвестиційної активності малих підприємств та зменшення їх залежності від зовнішніх джерел фінансування.

Застосування запропонованого варіанту податкового стимулювання в Україні має бути умовно-цільовим, що передбачає підтвердження інвестиційних витрат і їх фактичне використання протягом 12–36 місяців, а також контроль за відповідністю напрямів інвестицій визначеним критеріям. Це забезпечить компенсацію податкового

тягаря для платників, які фінансують розвиток власного бізнесу за рахунок прибутку, та сприятиме формуванню внутрішніх інвестиційних ресурсів для сталого зростання СМП.

2. Стимули для новостворених СМП. З метою підтримки підприємців на початковій стадії діяльності пропонується встановити пільгову ставку 9 % податку на прибуток підприємств та ПДФО на перші 24 місяці здійснення господарської діяльності, за умови: а) створення нових робочих місць, у тому числі для осіб з інвалідністю, ветеранів війни та внутрішньо переміщених осіб; б) документального підтвердження інвестиційних витрат, спрямованих на розвиток господарської діяльності; в) фактичного здійснення господарської діяльності на території України; г) збереження статусу СМП протягом усього періоду застосування пільги; д) обмеження за видами економічної діяльності (щодо діяльності, яка містить підвищені ризики тінізації економіки або має споживчо-рекреаційний характер: діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор, букмекерства, з випуску та проведення лотерей; виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів, діяльність курортно-рекреаційних комплексів без медичного призначення тощо). Запровадження цього стимулу зменшить бар'єри входу на ринок і посилить інноваційну та економічну активність малого бізнесу.

У результаті впровадження цих заходів буде створено інтегровану модель податкового стимулювання малого бізнесу, що поєднує короткострокові та довгострокові стимули, надаючи підприємцям гнучкі інструменти для розвитку. Фактично йдеться про трансформацію прибуткового оподаткування з інструменту фіскального контролю у механізм економічного зростання та інноваційного оновлення малого бізнесу, що сприятиме зменшенню податкового навантаження на активні інвестиційні суб'єкти та забезпечить реалізацію принципів рівності й нейтральності оподаткування.

Спираючись на результати, викладені у підрозділі 2.1. слід зазначити, що питання вдосконалення правового механізму ПДВ у контексті підтримки малого бізнесу попри свою важливість, виходить за межі цього дослідження та може стати предметом окремої наукової роботи. Водночас, з огляду на інтеграційні процеси

України з ЄС, слід зауважити на декілька засадничих аспектів, релевантних саме для СМП.

Так, у державах – членах ЄС з метою зменшення адміністративного навантаження на малий бізнес запроваджено низку спрощень, зокрема механізм Єдиного вікна (One Stop Shop, OSS) [218], який дозволяє декларувати та сплачувати ПДВ за транскордонні операції через єдиний електронний портал у державі реєстрації платника, а також SME-схему, що забезпечує можливість підприємствам із річним оборотом до 100 000 євро подавати єдину звітність використовувати спрощені рахунки-фактури [123, с. 7-8; 218]. Ці інструменти не лише гармонізували національні податкові режими в межах ЄС, а й посилили стимулюючу функцію ПДВ у сфері малого бізнесу, зменшивши адміністративні бар'єри та підвищивши рівень податкової комплаєнтності.

З огляду на інтеграційний курс України, доцільно розглянути можливість поступової імплементації окремих елементів OSS і SME-схеми у національну податкову систему, передусім у частині спрощення процедур декларування та звітності для СМП – платників ПДВ. У середньостроковій перспективі це сприятиме зближенню українського законодавства з правом ЄС, забезпеченню цифровізації податкового адміністрування та створенню сприятливішого середовища для розвитку малого підприємництва.

З урахуванням європейського досвіду та сучасних викликів в українській податковій системі доцільно поступово формувати умови для посилення стимулюючої функції ПДВ щодо малого бізнесу, зокрема, шляхом:

- внесення змін до ст. 187 і 198 ПК України з метою надання платникам із річним оборотом, що не перевищує встановленого порогу, права добровільно застосовувати касовий метод;
- спрощення механізму формування податкового кредиту та зменшення залежності цього права від технічних процедур реєстрації податкових накладних;
- удосконалення роботи системи моніторингу критеріїв оцінки ризиків шляхом запровадження спеціальних критеріїв ризиковості для СМП зі скороченням переліку підтверджувальних документів;

– розвиток електронних сервісів обліку та звітності за принципом «єдиного вікна», орієнтованих на потреби малого бізнесу.

Реалізація таких заходів сприятиме дерегуляції податкових процедур, підвищенню рівня добровільного виконання податкових обов'язків і поступовому перетворенню механізму ПДВ на інструмент стимулювання ділової активності, що відповідає європейським підходам до гармонізації системи оподаткування малого бізнесу.

Узагальнюючи результати проведеного дослідження, слід констатувати, що ефективність податкових інструментів державної підтримки СМП визначається ступенем їх узгодженості з цілями економічного розвитку та сучасними викликами повоєнного відновлення національної економіки. Дотримання системного підходу передбачає одночасне вдосконалення як механізмів спеціального податкового режиму - ССООЗ, так і стимулюючих елементів в межах загальної системи оподаткування, із забезпеченням їх нормативної узгодженості й концентрацією на потребах малого бізнесу.

ВИСНОВКИ ЗА РОЗДІЛОМ 3

Визначено ризики вилучення окремих інструментів підтримки, зокрема індустріальних парків, із системи контролю державної допомоги. Зазначено, що надання податкових пільг резидентам індустріальних парків без повідомлення АМКУ створює потенційну загрозу порушення принципу рівних конкурентних умов та не відповідає вимогам прозорості, встановленим у законодавстві ЄС.

Уточнено, що надання органами місцевого самоврядування податкової підтримки СМП у таких формах, як: 1) встановлення знижених чи диференційованих податкових ставок в межах однієї групи платників податків; 2) встановлення диференційованих податкових ставок в межах однієї групи майна чи земель, що використовуються при здійсненні окремих видів економічної діяльності; 3) звільнення від сплати податків для платників за окремими видами економічної діяльності; 4) звільнення суб'єктів господарювання від частини їх звичайних витрат на сплату податків, яких зазнають інші суб'єкти, що проводять економічну діяльність в аналогічних фактичних та правових обставинах у межах відповідної

адміністративно-територіальної одиниці слід розглядати такими, що носять вибірковий характер податкових переваг, а отже, тягнуть за собою спотворення або загрозу спотворення економічної конкуренції, і, як наслідок містять ознаки державної допомоги відповідно до ст. 1 Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» та потребують повідомлення надавачами – органами місцевого самоврядування до АМКУ для здійснення ним відповідної оцінки.

Обґрунтовано необхідність скасування загальної заборони на використання ССООЗ нерезидентами, які здійснюють господарську діяльність на території України, встановленої п. 291.5.7 ст. 291 Податкового кодексу України, оскільки: 1) суперечить принципу рівності усіх платників перед законом та недопущення податкової дискримінації (п.п. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України), що призводить до нормативно необґрунтованого звуження податкової правосуб'єктності іноземних суб'єктів господарювання; 2) створює бар'єри для залучення іноземних малих інвесторів, для яких ССООЗ є найбільш адаптивним інструментом старту підприємницької діяльності на території України; 3) не відповідає європейським стандартам свободи заснування та рівності платників податків, що передбачають надання однакових умов оподаткування резидентам і нерезидентам за умови здійснення діяльності в межах держави (ст. 49–54 ДФЕС), а відтак дисонує з євроінтеграційним курсом та принципом національного режиму щодо іноземних інвесторів; 4) стримує післявоєнне економічне відновлення, обмежуючи розвиток малого бізнесу – ключового драйвера зайнятості та локального економічного зростання; 5) не враховує соціально-економічних змін, зумовлених воєнною агресією РФ проти України: за оцінками Центру економічної стратегії, наприкінці 2024 року близько 5,2 млн громадян України перебували за кордоном і набули статусу нерезидентів, однак зберігають економічний зв'язок із державою; чинна заборона позбавляє їх можливості реалізувати підприємницький потенціал та інвестувати в економічне відновлення шляхом застосування ССООЗ, відсікаючи важливий ресурс мігрантського капіталу. Наведені аргументи в комплексі засвідчують як економічну, так і правову невиправданість чинного обмеження та визначають його перегляд

необхідною умовою гармонізації національного законодавства з європейськими підходами і стратегічними завданнями розвитку малого підприємництва в Україні.

Обґрунтовано, що повне звільнення платників єдиного податку від сплати ЄСВ, запроваджене у 2022 році, мало виключно антикризовий характер і не могло розглядатися як довгостроковий захід у зв'язку з ризиками для фінансової стійкості системи соціального страхування та потенційним порушенням принципу солідарності між страхувальниками. У сучасних умовах воєнного стану та повоєнного відновлення доцільним є застосування диференційованих, тимчасових соціально-страхових стимулів для СМП – платників єдиного податку, у зв'язку з чим запропоновано: 1) зменшення стандартної ставки ЄСВ на 50 %: а) для новостворених фізичних осіб-підприємців, які використовують найману працю, а також юридичних осіб, у тому числі сільськогосподарських товаровиробників на перші 12–24 місяці діяльності; б) для платників єдиного податку, що здійснюють діяльність на економічно вразливих територіях (прифронтових, деокупованих, депресивних, з низьким рівнем зайнятості тощо); 2) зменшення стандартної ставки ЄСВ на 20 % для платників єдиного податку, які здійснюють пріоритетні напрями інноваційної діяльності відповідно до Закону України «Про пріоритетні напрями інноваційної діяльності в Україні».

Доведено, що подальше реформування прибуткового оподаткування в Україні має здійснюватися з урахуванням європейських стандартів та найкращих практик податкового стимулювання інвестиційної, інноваційної та «зеленої» модернізації суб'єктів малого підприємництва. Адаптація інститутів інвестиційного податкового кредиту, інвестиційних резервів та пільг щодо реінвестованого прибутку до національних умов сприятиме гармонізації податкового законодавства з правом ЄС, підвищенню конкурентоспроможності СМП й формуванню податкового регулювання, орієнтованого на економічне зростання та структурне оновлення післявоєнної економіки.

Уточнено, що ефективність податкових інструментів державної підтримки СМП визначається ступенем їх узгодженості з цілями економічного розвитку та сучасними викликами національної економіки. Дотримання системного підходу передбачає

одночасне вдосконалення як механізмів спеціального податкового режиму, так і стимулюючих елементів загальної системи оподаткування, із забезпеченням їх нормативної узгодженості й концентрацією на потребах малого бізнесу.

ВИСНОВКИ

У результаті дисертаційного дослідження вирішено наукове завдання щодо обґрунтування сучасної концепції державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання та розробки на цій основі напрямів вдосконалення законодавства, що регулює відповідні відносини. Основні висновки та пропозиції представлені в наступних положеннях наукової новизни.

1. На підставі співвідношення понять «державне регулювання господарської діяльності» та «державна підтримка суб'єктів господарювання» доведено, що державна підтримка малого бізнесу є цілеспрямованим елементом механізму державного регулювання економіки, який реалізується через комплекс правових, фінансових та управлінсько-організаційних форм, спрямованих на створення сприятливих умов для розвитку малого підприємництва, підвищення його конкурентоспроможності та забезпечення позитивного впливу на соціально-економічний розвиток держави.

Визначено, що податкова державна підтримка СМП – це встановлена законодавством система правових засобів податкового регулювання стимулюючого характеру, за допомогою яких держава цілеспрямовано впливає на економічну діяльність суб'єктів господарювання через зменшення податкового зобов'язання та спрощення процедур виконання податкового обов'язку з метою забезпечення їх сталого розвитку, підвищення конкурентоспроможності та досягнення суспільно значущих економічних результатів. Її реалізація здійснюється за рахунок встановлення податкових пільг, впровадження спеціальних режимів оподаткування, відстрочення або розстрочення сплати податків та зборів чи інших обов'язкових платежів та інших інструментів непрямой бюджетної підтримки, що забезпечують опосередковане стимулювання економічної діяльності платників податків.

2. Удосконалено теоретико-правовий підхід щодо розмежування понять «державна підтримка» та «державна допомога» з уточненням, що державна допомога є особливою формою державної підтримки малого бізнесу, реалізація якої у формі податкових засобів вимагає їх оцінки на предмет відповідності таким критеріям як: фінансування за рахунок бюджетних ресурсів, селективність та створення

економічної переваги окремим суб'єктам господарювання із потенційним впливом на конкуренцію.

Визначено, що державна допомога у формі податкових пільг, спрямованих на підтримку СМП є відносно допустимою, тобто такою, що може бути визнана АМКУ допустимою для конкуренції за умови відповідності наступним вимогам: а) цільова спрямованість – передбачає досягнення однієї з цілей, визначених ч. 1 ст. 6 Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» та забезпечує реалізацію видів діяльності, які не могли б бути здійснені без державного втручання; б) стимулюючий ефект – має сприяти зростанню продуктивності, інвестиційній активності та інноваційного потенціалу СМП; в) необхідність і пропорційність – втручання держави має бути мінімально достатнім, а позитивний вплив заходу на економічний розвиток СМП повинен перевищувати потенційні бюджетні втрати; г) тимчасовість і періодичний перегляд – строк дії податкових пільг має бути обмеженим, із проведенням регулярного моніторингу їх ефективності; г) прозорість і контроль – передбачає відкритість інформації щодо умов, обсяги та бенефіціарів державної допомоги, а також здійснення її правової оцінки АМКУ з урахуванням положень *acquis* ЄС; д) узгодженість процедурного регулювання – процедури надання податкових пільг визначається виключно ПК України, тоді як їх оцінка як потенційної державної допомоги здійснюється у взаємодії з АМКУ; запобігання спотворенню конкуренції – пільги мають підтримувати розвиток легального малого бізнесу без створення необґрунтованих переваг окремим суб'єктам або можливостей для ухилення від оподаткування.

Обґрунтовано положення, що відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів не підлягає кваліфікації як державна допомога через невідповідність одному з критеріїв – надання економічної переваги суб'єкту господарювання за рахунок державних чи місцевих ресурсів, адже сплата податку (збору) не скасовується, а лише переноситься у часі, без спричинення податкових видатків для бюджетів. Уточнено, що такі заходи за своєю правовою природою становлять форму державної підтримки засобами податкового стимулювання, яка не потребує повідомлення Антимонопольного комітету України та проведення

спеціальної процедури оцінки допустимості. З урахуванням викладеного, запропоновано внести зміни до п. 3 ч. 1 ст. 4 Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання», виключивши як самостійну форму державної допомоги – відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів.

3. Уточнено поняття податкових стимулів з виділенням їх сутнісних характеристик: 1) комплексний характер мети запровадження, що охоплює: забезпечення надходжень до бюджетів різних рівнів, підтримку соціально та економічно пріоритетних видів діяльності, а також гармонізацію приватних і публічних інтересів у сфері податкових правовідносин; 2) реалізуються виключно через систему правових засобів (інструментів), закріплених у нормах ПК України, спрямованих на зменшення податкового зобов'язання та спрощення процедур виконання податкового обов'язку платником; 3) є однією з форм реалізації регулюючої функції податків, адже, направлено на створення державою сприятливих умов для здійснення економічної діяльності платниками податків; 4) непрямий (опосередкований) характер впливу, оскільки не передбачає прямого бюджетного фінансування на користь суб'єктів господарювання.

Здійснено класифікацію засобів податкового стимулювання СМП залежно від їх місця у податковій системі з поділом на загальні та спеціальні.

4. Доведено, що податкова підтримка малого бізнесу в країнах ЄС не відзначається єдиним уніфікованим стандартом та визначається особливостями національних економічних умов і стратегічними пріоритетами держав. Виокремлено дві основні форми такої підтримки: 1) інтеграція заходів податкового стимулювання виключно у межах загальної системи оподаткування (Австрія, Франція, Іспанія, Португалія, Нідерланди, Бельгія, Німеччина, Угорщина), що реалізується через: а) прийняття консолідованого курсу щодо спрощення та гармонізації системи ПДВ для малого бізнесу; б) застосування презумптивних методів (форфетарних, паушальних та інших спеціальних режимів) при оподаткуванні доходів фізичних осіб – підприємців та самозайнятих осіб (РІТ «personal income tax»), що дозволяють сплачувати податки на основі умовної, а не фактичної податкової бази. Додатково в

межах цього податку запроваджено податкові відрахування для інвестування у капітал інноваційних стартапів, фінансування R&D діяльності, податкові канікули; в) застосування спеціальних заходів у сфері корпоративного оподаткування, серед яких: зниження основної ставки податку за умови реінвестування прибутку в активи, що відповідають вимогам програм «Transition 4.0» та «Transition 5.0»; можливість формування резервів для реінвестування з метою зменшення оподаткованого прибутку; підтримка інновацій через механізм «податкової премії»; надання податкових кредитів для інвестицій у регіонах з високим економічним ризиком; податкове стимулювання витрат на R&D діяльність, екологічні та пріоритетні соціально-економічні напрями діяльності; 2) запровадження паралельно з заходами податкової підтримки в межах загальної системи оподаткування альтернативних спрощених режимів для малого бізнесу за фіксованими ставками (Італія, Хорватія, Латвія, Литва, Румунія, Болгарія, Польща, Чехія).

На основі порівняльно-правового аналізу встановлено, що найбільш релевантним для України є використання досвіду Республіки Польща. Ефективність польської моделі зумовлена комплексним характером поєднання спеціального податкового режиму (фіксованого податку – для приватних підприємців) із податковими стимулами для юридичних осіб – мікропідприємств (за умови, що їх доходи не перевищують еквівалент 2 млн євро за календарний рік) в межах загальної системи оподаткування. Така конструкція забезпечує гнучкість податкової системи, дає змогу обирати модель оподаткування залежно від масштабів діяльності та сприяє формуванню стійкого малого та середнього бізнесу. Для України збереження єдиного податку як ключового інструменту податкової підтримки СМП має поєднуватися з розширенням податкових стимулів у межах загальної системи, що є необхідною передумовою підвищення конкурентоспроможності підприємців і поступової інтеграції до європейських економічних стандартів. Польський досвід підтверджує можливість ефективного поєднання національних механізмів податкового стимулювання з вимогами *acquis communautaire*, забезпечуючи фіскальну стабільність і розвиток підприємницького середовища в умовах євроінтеграції.

5. Виділено недоліки правового регулювання інструментів податкової підтримки СМП в межах загальної системи оподаткування, зокрема, у сфері: 1) оподаткування прибутку підприємств: а) відсутність адресного стимулювання; б) обмежений вплив механізму прискореної амортизації, який поширюється лише на окремі групи основних засобів і не охоплює інвестиції в інноваційні, цифрові чи екологічні проекти, що зменшує його стимулюючий потенціал для СМП; в) складність застосування податкових різниць, що створює додаткові адміністративні бар'єри; г) обмежене використання міжнародного досвіду порівняно з країнами ОЕСД щодо запровадження спеціальних знижених ставок корпоративного податку або комплексних податкових пільг для малого бізнесу; 2) ПДВ: а) обмежена сфера застосування касового методу, який за своєю природою має стати ефективним інструментом підтримання ліквідності СМП; б) складність процедур формування податкового кредиту, зокрема залежність права на його використання від своєчасної реєстрації податкової накладної, що створює ризики блокування господарських операцій і підвищує податкові витрати для СМП; в) надмірна «зарегульованість» обліково-звітних процедур адміністрування ПДВ, зумовлена функціонуванням СМКОР, яка ускладнює документообіг і підвищує адміністративне навантаження; г) відсутність стимулюючого підходу у сфері цифрового адміністрування, що не враховує організаційно-фінансову специфіку СМП. Обґрунтовано, що подолання цих проблем потребує адаптації національної моделі оподаткування прибутку підприємств та стягнення ПДВ до європейських принципів пропорційності, передбачуваності та податкової нейтральності, що забезпечить узгодження фіскальних інтересів держави з потребами малого бізнесу й сприятиме формуванню сприятливого податкового середовища для його сталого розвитку.

6. Дано оцінку ефективності функціонування ССООЗ з урахуванням її переваг і недоліків, механізму оподаткування, що дозволило охарактеризувати її як ключовий інструмент державної підтримки малого бізнесу засобами податкового стимулювання.

Уточнено, що стимулююча функція оподаткування реалізується у ССООЗ в тому, що вона передбачає встановлення особливого, відмінного від загального,

порядку оподаткування, який характеризується: 1) можливістю добровільного обрання СМП спеціального податкового режиму; 2) заміною сплати сукупності загальнодержавних і місцевих податків та зборів консолідованим платежем – єдиним податком; 3) простою та прозорою процедурою переходу на сплату єдиного податку; 4) спрощеним порядком ведення податкового обліку та подання звітності; 5) добровільною реєстрацією платником ПДВ для платників єдиного податку третьої та четвертої груп, що дає змогу законно відшкодувати ПДВ та вести діяльність у сферах, де його застосування є економічно вигідним; 6) зниженням адміністративного та фінансового навантаження на платників єдиного податку через скорочення облікових процедур, спрощення взаємодії з контролюючими органами та зменшення витрат часу і ресурсів на виконання податкових обов'язків; 7) створенням економічних стимулів щодо легалізації підприємницької діяльності та розвитку самозайнятості.

Доведено, що концепція реформування ССООЗ, визначена Національною стратегією доходів до 2030 року, характеризується виключно фіскальною спрямованістю та суперечать стратегічним цілям післявоєнного відновлення та євроінтеграції оскільки: а) передбачає звуження сфери застосування ССООЗ шляхом обмеження кола платників та видів діяльності, що суперечить принципу доступності до державної підтримки малого бізнесу; б) орієнтована на збільшення податкового навантаження, що нівелює стимулюючу функцію спеціального податкового режиму; в) передбачає ускладнення податкового адміністрування і контролю, що призводить до втрати ключової ознаки «спрощеності» та створює ризики повторної тінізації частини бізнесу, втрати соціально-економічного ефекту.

7. Визначено основні напрями щодо удосконалення функціонування ССООЗ відповідно до сучасних економічних умов та європейських стандартів податкової підтримки малого бізнесу, що передбачають розширення інструментів, спрямованих на: 1) стимулювання зайнятості шляхом: а) надання фізичним особам, які здійснюють незалежну професійну діяльність права переходу на ССООЗ з метою розширення можливостей легалізації підприємницької діяльності; б) скасування загальної заборони на застосування ССООЗ нерезидентами, які провадять господарську

діяльність на території України, що забезпечить дотримання принципу рівності платників та сприятиме залученню іноземних інвестицій і міграційного капіталу; 2) зниження податкового навантаження шляхом: а) запровадження диференційованих ставок ЄСВ для платників єдиного податку з урахуванням стадії розвитку бізнесу та соціально-економічних особливостей; б) розширення переліку видів рентної плати, від обов'язку сплати яких платники єдиного податку звільнюються; в) диференціації ставок єдиного податку із застосуванням понижувальних коефіцієнтів для суб'єктів, що здійснюють соціально орієнтовану діяльність, впроваджують інноваційні моделі бізнесу, практики сімейного підприємництва або заходи «зеленого переходу»; г) удосконалення механізму визначення оподаткованого доходу платників третьої групи шляхом надання права враховувати документально підтверджені витрати, безпосередньо пов'язані з господарською діяльністю; 3) спрощення податкового адміністрування шляхом: а) розширення кола категорій платників, звільнених від застосування РРО/ПРРО, із забезпеченням належного контролю ризикових операцій на основі аналізу даних; б) цифрової модернізації адміністрування ССООЗ через розширення функціоналу електронного кабінету платника, інтеграцію фінансових сервісів та платіжних систем для автоматичного відображення виручки й обліку доходів, а також запровадження системи попереднього заповнення даних для платників третьої групи з об'єктом оподаткування «дохід».

8. Встановлено, що вдосконалення правового регулювання податкового стимулювання СМП в межах прибуткового оподаткування має ґрунтуватися на засадах системності, нейтральності та єдності підходів, що забезпечить узгоджене застосування стимулюючих інструментів як у межах податку на прибуток підприємств, так і ПДФО. Така уніфікація зумовлена спільною економічною природою зазначених податків, що базуються на результатах господарської діяльності та спрямована на забезпечення рівних умов податкового стимулювання розвитку малого бізнесу незалежно від його організаційно-правової форми.

9. Узагальнено позитивний досвід податкової підтримки малого бізнесу в країнах ЄС, що дозволило сформулювати напрями вдосконалення механізмів податкового стимулювання СМП у межах загальної системи оподаткування в Україні. Доцільним

є: 1) запровадження інвестиційного податкового кредиту як права платника тимчасово зменшувати суму податкового зобов'язання з податку на прибуток підприємств або ПДФО на частку інвестиційних витрат, спрямованих на реалізацію інноваційних, R&D, екологічних, енергоефективних чи соціально значущих проектів; 2) формування інвестиційних резервів за рахунок реінвестованого прибутку (доходу) шляхом застосування зниженої ставки податку на прибуток підприємств або ПДФО на рівні 9 %; 3) часткове звільнення від оподаткування до 50 % прибутку (доходу), який інвестується в: а) цифрову та інноваційну R&D діяльність; б) екологічну модернізацію виробництва; в) розвиток «зеленої» економіки та енергоефективних технологій; г) професійну підготовку персоналу для впровадження сучасних цифрових технологій; 4) встановлення зниженої ставки податку на прибуток підприємств та ПДФО на рівні 9 % для новостворених СМП строком до 24 місяців з моменту державної реєстрації за умови дотримання наступних вимог: а) створення нових робочих місць, у тому числі для осіб з інвалідністю, ветеранів війни та внутрішньо переміщених осіб; б) документального підтвердження інвестиційних витрат, спрямованих на розвиток господарської діяльності; в) фактичного здійснення господарської діяльності на території України; г) збереження статусу СМП протягом усього періоду застосування пільги; д) обмеження за видами економічної діяльності (щодо діяльності, яка містять підвищені ризики тінізації економіки або має споживчо-рекреаційний характер: діяльність у сфері організації та проведення азартних ігор, букмекерства, випуску та проведення лотерей; виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів; діяльність курортно-рекреаційних комплексів без медичного призначення тощо); 5) в межах ПДВ запропоновано: а) внесення змін до статей 187 і 198 ПК України з метою надання платникам ПДВ з річним оборотом у межах встановленого порогу права добровільного застосування касового методу; б) спрощення механізму формування податкового кредиту та зменшення залежності реалізації такого права від технічних аспектів реєстрації податкових накладних; в) удосконалення системи моніторингу ризиків шляхом запровадження спеціальних критеріїв ризиковості для СМП, як платників ПДВ зі скороченням переліку документів, що подаються для підтвердження операцій; г) розвиток електронних

сервісів обліку та звітності за принципом «єдиного вікна» за моделлю OSS у державах-членах ЄС, які орієнтовані на мінімізацію адміністративного навантаження та цифровізацію процедур.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Європейська хартія малих підприємств. 19.06.2000 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_860#Text
2. European Commission. Entrepreneurship and small and medium-sized enterprises (SMEs). URL: EUR-Lex - 52020DC0103 - EN - EUR-Lex
3. Діяльність суб'єктів великого, середнього, малого та мікропідприємництва. Статистичний збірник. 2022. С. 8. URL: https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2023/zb/12/Dsvsmm_22.pdf
4. Проблеми розвитку малого та середнього бізнесу як основного джерела робочих місць. Дослідження НІСД. URL: <https://niss.gov.ua/doslidzhennya/sotsialna-polityka/problemu-rozvytku-maloho-ta-serednoho-biznesu-v-ukrayini-yak>
5. Динаміка закриття ФОПів у 2024 році. Дослідження YouControl. URL: Динаміка закриття ФОПів у 2024 році. Дослідження YouControl
6. Про схвалення Стратегії відновлення, сталого розвитку та цифрової трансформації малого і середнього підприємництва на період до 2027 року та затвердження операційного плану заходів з її реалізації у 2024-2027 роках: Розпорядження КМУ від 30.08.2024 р. № 821-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/821-2024-%D1%80#Text>
7. Annual Report on European SMEs 2016/2017. Focus on self-employment. A Partial and Fragile Recovery /EuropeanCommission, Directorate-General for Enterprise and Industry. 2017. P. 6. URL: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/0b7b64b6-ca80-11e7-8e69-01aa75ed71a1>
8. Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions SME Relief Package. Com/2023/535 final. Офіційний веб-сайт Eur-lex. Access to European Union Law. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2023%3A535%3AFIN>

9. Олейнікова Л. Г., Точиліна І. В. Спрощена система оподаткування малого бізнесу в Україні як форма державної підтримки. *Наукові праці НДФІ*. 2019. № 4. С. 108-124. URL: https://npndfi.org.ua/docs/NP_19_04_108_uk.pdf

10. Commission Regulation (EU) № 651/2014 of 17 June 2014 declaring certain categories of aid compatible with the internal market in application of Articles 107 and 108 of the Treaty. URL: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0651&utm_source=chatgpt.com

11. Угода про Асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 16.09.2014 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011/page#Text

12. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text>

13. Про особливості регулювання діяльності юридичних осіб окремих організаційно-правових форм у перехідний період та об'єднань юридичних осіб: Закон України від 09.01.2025 р. № 4196. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4196-20#Text>

14. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні: Закон України від 22.03.2012 р. № 4618-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4618-17#Text>

15. Варналій З. С. Мале підприємство: основи теорії і практики. 3-є вид. К.: Т-во «Знання», КОО, 2005. 302 с.

16. Гарагонич О. В. Правове регулювання підприємницької діяльності в Чеській та Словацькій республіках: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Ужгород нац. університет. Ужгород, 2004. 216 с.

17. Саніахметова Н. О. Регулювання підприємницької діяльності в Україні (організаційно-правові аспекти): автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Одеська держ. юрид. акад. Одеса, 1998. 32 с. URL: Регулювання підприємницької діяльності в Україні (організаційно-правові аспекти)

18. Кондратюк Т.В. Державна політика підтримки малого бізнесу: монографія. К.: Видав. центр «Академія», 2003. 112 с.
19. Труш І. В. Господарсько-правове забезпечення державної підтримки малого підприємництва в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. НАН України, Ін-т екон-прав. дослідж. Донецьк, 2005. 21 с.
20. Проблеми і перспективи розвитку малого і середнього бізнесу: монографія /За ред. проф. С. Д. Лучика. Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ. Чернівці: Технодрук, 2021. 400 с.
21. Дякуновський О. Є. Правове регулювання підприємницької діяльності в Україні та Республіці Польща: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. ДонНУ ім. Василя Стуса. Вінниця, 2021. 24 с.
22. Феофанова І. М. Допустимість державної допомоги: господарсько-правовий аспект: дис. на здобуття ступеня доктора філософії. Нац. універ. «Одеська юрид академія». Одеса, 2023. 231 с. URL: <https://dspace.onua.edu.ua/server/api/core/bitstreams/c28aa80d-620d-422a-9819-fcaa81fbacc9/content>
23. Козаченко Г. В., Воронкова А. Є., Медіаник В. Ю., Назарова В. В. Малий бізнес: стійкі та компенсаторні можливості: монографія. Київ: Лібра, 2003. 328 с.
24. Лічак Д. В. Господарсько-правове забезпечення непрямой державної підтримки суб'єктів господарювання: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Нац. універ. «Одеська юрид академія». Одеса, 2011. 21 с.
25. Кубрак Г. О. Правові засади державної підтримки малого та середнього бізнесу в Україні: дис. на здобуття ступеня доктора філософії. Нац. універ. «Одеська юридична академія». Одеса, 2025. 216 с. URL: <https://dspace.onua.edu.ua/server/api/core/bitstreams/e19de688-6b2c-4d94-8950-0d46305a0dc2/content>
26. Лебьодкін К. С. Господарсько-правова політика щодо державної підтримки суб'єктів господарювання. *Вісник Національного університету «Юридична академія України імені Ярослава Мудрого»*. 2013. № 2 (13). С. 182-191. URL: [Visnik_2_2013.indd \(nlu.edu.ua\)](#)

27. Петруненко Я. Поняття державної підтримки суб'єктів господарювання як засобу забезпечення ефективного використання бюджетних коштів. *Підприємництво, господарство і право*. 2018. № 6. С. 110-115. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2018/6/20.pdf>
28. Курепіна О. Ю. Державна допомога у доступі до фінансування для суб'єктів малого та середнього підприємництва як складова стимулюючого правового режиму господарювання. *Актуальні проблеми держави і права*. 2024. С. 106-112. URL: <http://apdp.in.ua/v103/17.pdf>
29. Шевчук А. В. Щодо поняття та основних змістовних елементів державної підтримки малого бізнесу. *Young Scientist*. № 9 (49). September, 2017. С. 54-59. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/9/13.pdf>
30. Титарчук І. М. Державна підтримка сільського господарства в умовах трансформації економіки АПК: автореф. дис. канд. економ. наук: 08.07.02. К., 2006. 20 с.
31. Сафонов І. П. Правова регламентація державної підтримки аграрних товаровиробників: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.06. Нац. юрид. акад. України ім. Я. Мудрого. Х., 2007. 20 с.
32. Прокопець Л. В., Губчак В. С. Особливості державної підтримки малого підприємництва в Україні та зарубіжний досвід. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 24. С. 71–76. URL: [14.pdf \(investplan.com.ua\)](http://investplan.com.ua/14.pdf)
33. Лічак Д. В. Проблеми визначення поняття «державна підтримка суб'єктів господарювання». *Актуальні проблеми держави і права*. 2009. Вип. 50. С. 403-411. URL: [AP_5000.p65 \(apdp.in.ua\)](http://apdp.in.ua/AP_5000.p65)
34. Прутська О. О., Ярова Ю. М. Державна підтримка підприємницької діяльності в аграрному секторі. *Збірник наук. пр. Вінниць. нац. аграр. ун-ту*. 2013. № 1 (76). С. 112 -122.
35. Савінова А. В. Співвідношення податкових пільг з іншими категоріями. *Правова позиція*. № 3. 2023. С. 52-58. URL: [9.pdf \(kpu.zp.ua\)](http://kpu.zp.ua/9.pdf)
36. Литвишко Л. О. Система державної підтримки та сприяння розвитку підприємництва в Україні. *ВІСНИК ЖДТУ*. 2014. № 3. С. 144-150.

37. Васільєва А. М. Державна підтримка як складова системи державного регулювання аграрного сектору економіки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2011. № 17. С. 85-88. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/17_2011/22.pdf
38. Колісник Г. М. Державна підтримка розвитку малого підприємництва в Україні: автореф. дис... канд. економ наук: 08.00.03. Львів. нац. ун-т ім. І. Франка. Л., 2007. 22 с.
39. Федосєєнко І. Г. Економічний зміст державної підтримки розвитку підприємництва: дискусійні питання. *ВІСНИК ЖДТУ*. 2012. № 1. С. 228-231.
40. Дячун О., Нагорняк І. Стимулювання розвитку підприємництва в Україні в контексті європейських стандартів. 2021. С. 85-89. URL: https://elartu.tntu.edu.ua/bitstream/lib/35252/2/NFEPSEV_2021_Diachun_OPromoting_entrepreneurship_85-89.pdf
41. Гарагонич О. В. Теоретичні питання державного регулювання господарської діяльності. *Збірник матеріалів I Всеукр. наук.-практ. інтернет-конференції*. 10 лютого 2010 р. Луганськ. 2010 р. С. 35-40.
42. Щербина В. Поняття та види засобів державного регулювання господарської діяльності. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка*. 2012. Вип. 94. С. 10-15.
43. Кубецька О. М., Неклеса О. В., Палешко Я. С., Санакоєв Д. Б. Застосування законодавства у сфері державної допомоги суб'єктам господарювання: коментар. Дніпро: Дніпроп. держ. ун-т внутр. справ, 2020. 40 с. URL: [Коментар_господар.pdf](#)
44. Чистов С. М., Никифоров А. Є., Мельник А. Ф. Особливості сучасної парадигми державного регулювання економіки. *Наука й економіка*. 2005. № 3. С. 103-110.
45. Галузева економічна політика держави: проблеми правового забезпечення: колективна монографія /За наук. ред. Д. В. Задихайла. Х.: Юрайт, 2013. 520 с. URL: [content \(nure.ua\)](#)
46. Смолин Г. В., Туркот О. А., Хомко Л. В. Господарське право України. Загальна частина: підручник /за заг. ред. Г. В. Смолина. Львів: ЛДУВС, 2017. 484 с. URL: <https://dspace.lvduvs.edu.ua/bitstream/1234567890/1051/1/gosp%20pravo.pdf>

47. Шпомер А. І., Пророченко В. В. Правові проблеми визначення поняття, змісту та форм державної допомоги суб'єктам господарювання. *ВІСНИК НТУУ «КПІ»*. Політологія. Соціологія. Право. Випуск 4 (44) 2019. С. 156-161. URL: [content \(kpi.ua\)](http://content.kpi.ua)

48. Про засади державної аграрної політики та державної політики сільського розвитку: Закон України від 24.06.2004 р. № 1877-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1877-15#Text>

49. Про державну підтримку інвестиційних проектів із значними інвестиціями в Україні: Закон України від 17.12.2020 р. № 1116-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1116-20#Text>

50. Про державну підтримку медіа, гарантії професійної діяльності та соціальний захист журналіста: Закон України від 23.09.1997 р. № 540/97-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/540/97-%D0%B2%D1%80#Text>

51. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року: Розпорядження КМУ від 27.12.2023 р. № 1218-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehiidokhodiv-do-2030-s1218-271223>

52. Домбровська С. О. Основні форми і методи державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників. URL: http://www.rusnauka.com/33_NIO_2009/Economics/56109.doc.htm

53. Лимар О. Ф. Регіональні програми розвитку малого підприємництва як фактор підвищення ефективності їх діяльності. *Облік і фінанси*. 2014. № 2. С. 161-166.

54. Терещенко О. О. Антикризове фінансове управління на підприємстві: монографія. К.: КНЕУ, 2008. 272 с.

55. Гриньова В. М., Новікова М. М. Державне регулювання економіки: підручник. К.: Естапада, 2008. 398 с.

56. Князьков В. В. Фінансово-правове регулювання діяльності суб'єктів господарювання: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. Міжнарод. гуманітар. універ. К.: 2014. 232 с.

57. Булан О. Тенденції зміни підходів до державної підтримки економіки у країнах Європи та уроки для України. *Світ фінансів*. 2009. № 2. С. 149-154.

58. Єрко Г. Г., Рядінська В. О. Правове регулювання надання державної фінансової підтримки в Україні: монографія. Київ; Вінниця: Нілан, 2016. 163 с.

59. Про державну допомогу суб'єктам господарювання: Закон України від 01.07.2014 р. № 1555-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1555-18#Text>

60. Дмитрик О. О., Токарева К. О. Податкові пільги як форма державної допомоги суб'єктам підприємництва. *Право та інноваційне суспільство*. 2019. № 1. С. 80-86. URL: https://apir.org.ua/lais/uk/article/view/dmytryk_tokareva12/72

61. Про Національну програму сприяння розвитку малого підприємництва в Україні: Закон України від 21.12.2000 р. № 2157-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2157-14#Text>

62. Про надання фінансової державної підтримки: Постанова КМУ від 24.01.2020 р. № 28. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/28-2020-%D0%BF#Text>

63. Місевич М. А., Ходаківський, В. М., Макаренко А. М., Павлюк О. М. Напрями державної підтримки сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт*. 2020. № 19-20. С. 75-81. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/19-20_2020/12.pdf

64. Громенко Ю. О., Горбаньов І. М. Правове забезпечення державної підтримки суб'єктів малого підприємництва в Україні та ЄС. *Правовий часопис Донбасу*. 2025. № 1. С. 40-46.

65. Протокол про вступ України до Світової організації торгівлі від 05.02.2008 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_049#Text

66. Угода про субсидії та компенсаційні заходи від 15.04.1994 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/981_015#n7

67. Генеральна угода з тарифів і торгівлі від 15.04.1994 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_264#Text

68. Некрасова Т. В. Правове регулювання надання державної допомоги суб'єктам господарювання: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Нац. акад. наук України, Ін-т екон.-прав. дослідж. Донецьк, 2009. 18 с.

69. Правовые основы государственной поддержки бизнеса: монография /отв. ред. Г. Л. Знаменский; НАН Украины, Ин-т экономико-правовых исследований. Донецк: Юго-Восток, 2011. 170 с.

70. Кравцова Т. М., Петрова Н. О. Актуальні питання розмежування понять «державна допомога» та «державна підтримка». *Науковий вісник Львівської академії*. 2019. Вип. 1. С. 176-184. URL: [zbirnyk.pdf \(sfa.org.ua\)](#)

71. Починок К. Б. Державна допомога суб'єктам господарювання: поняття, ознаки та критерії. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. С. 187-190. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/items/d4e9b8d5-75e8-45c7-a307-7dae2fa06970>

72. Ліллемяе О. Е. Господарсько-правове забезпечення державної допомоги суб'єктам господарювання: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04. Нац. акад. наук. Ін-т економіко-правових досліджень. Київ, 2017. 21 с.

73. Комашенко Т. А. Розвиток системи державної допомоги. *Державне управління. Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 15. С. 88-91.

74. Борсук Н., Кулага Е. Проблеми правового регулювання державної допомоги суб'єктам господарювання у контексті відповідності асқі ЄС. *Право України*. 2021. № 11. С. 155-166.

75. Онищенко С. С. Правове регулювання надання державної допомоги суб'єктам господарювання: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2011. 24 с.

76. Орлова І. М. Підходи до визначення поняття «державна допомога суб'єктам господарювання». *Юридичний вісник*. 2021. № 4. С. 172-178.

77. Консолідовані версії Договору про Європейський Союз та Договору про функціонування Європейського Союзу з протоколами та деклараціями станом на 30.03.2010 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_b06#Text

78. Галан Н. І. Системи державної підтримки малого та середнього бізнесу в розвинутих країнах: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.05.01. Київський нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана. К., 2006. 20 с.

79. Роз'яснення АМКУ з питань застосування законодавства у сфері державної допомоги від 5 жовтня 2017 р. № 35-pp/дд. URL: https://www.zoda.gov.ua/files/WP_Article_File/original/000086/86864.pdf

80. Haucap J., Schwalbe U. Economic principles of state aid control. Discussion Paper. Leibniz Information Centre for Economics. Düsseldorf, 2011. № 17. 48 p. P. 2-4. URL: [Economic_principles_of_state_aid_control.pdf](#)

81. Коваль Ю. Державна допомога vs конкуренція: хто кого? *Юрист & Закон*. 2017. № 30. URL: <https://uz.ligazakon.ua/ua> (дата звернення: 23.09.2022).

82. Лабунський О. О. Щодо розмежування категорій «державна підтримка» та «державна допомога». *Науковий вісник Дніпровського державного університету внутрішніх справ*. 2025. № 1. С. 298-307. URL: <https://visnik.dduvs.edu.ua/index.php/visnyk/issue/view/76/73>

83. Великий тлумачний словник української мови. Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. К., Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с. URL: <https://archive.org/details/velykyislovnyk/page/1544/mode/2up>

84. Калюжний Р. А., Лапка О. Я., Пікуля Т. О. Правові стимули в механізмі правового стимулювання. К.: МП «Леся», 2013. 204 с. URL: <https://core.ac.uk/reader/323013770>

85. Рева Д. М. Актуальні питання податкового стимулювання. *Право та інновації*. № 3. 2015. С. 72-77. URL: <https://openarchive.nure.ua/server/api/core/bitstreams/7917dd3b-253e-47b3-ab43-0bc38bae3ca6/content>

86. Шаптала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук за спеціальністю 12.00.07. УДФС України, Ірпінь, 2019. 221 с.

87. Лісняк В. І. Реалізація стимулюючої функції податків у правовій формі диференціації податкової ставки. *Науково-інформаційний вісник Право*. 2016. № 1. С. 125-130. URL: <https://visnyk.iful.edu.ua/wp-content/uploads/2019/02/13-20-16.pdf>

88. Сміт А. Дослідження про природу і причини багатства народів. К.: «Наш формат», 2018. 736 с.

89. Рикардо Д. Початок політичної економії та оподаткування. К.: Ексклюзивна класика, 2022. 532 с.
90. Кейнс Дж. М. Загальна теорія зайнятості, відсотка і грошей. URL: <https://double-case.com.ua/kniga/zahalna-teoriia-zainiatosti-vidsotka-i-hroshei-dzhon-keins>
91. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 6 т. Т. III: Учение о налоге. Х.: Легас; Право, 2005. 600 с.
92. Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення: монографія. К.: НДФІ, 2001. 372 с.
93. Податкова система України: підруч. /В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін.; за ред. В. М. Федосова. К.: Либідь, 1994. 464 с.
94. Магопець О. А. Теоретичні підходи до визначення поняття «податкове стимулювання». *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2014. № 26. С. 265-273. URL: <https://scispace.com/pdf/teoretichni-pidkhodi-do-viznachennia-sutnosti-poniattia-4f0tv6vltr.pdf>
95. Синчак В. П., Крушинська А. В. Ретроспектива наукових підходів до інтерпретації податкового стимулювання. *Наукові записки. Серія «Економіка»*. Вип. 19. С. 67-72. URL: <https://ecj.oa.edu.ua/articles/2012/n19/15.pdf>
96. Дубинецька П. П. Податкове регулювання в системі управління національним господарством: дис. ... канд. економ. наук: 08.00.03. Львів. нац. універ. ім. Франка. 2015. 254 с. URL: dis_dubynetska.pdf
97. Прокопішина О. В., Коптева О.В. Шляхи апроксимації європейського досвіду стимулювання інноваційної діяльності до реалій України. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2017. № 27. С. 81-84. URL: [21.pdf](#)
98. Мазур Ю. О. Перспективи податкового стимулювання НДДКР в Україні: досвід інноваційно розвинених країн. *Економіка промисловості*. 2016. № 2. С. 33-48. URL: <https://nasplib.isoftware.kiev.ua/server/api/core/bitstreams/2f120b89-c0de-490d-9410-c309f619349e/content>

99. Петик М. І., Шарак С. Т. Інструменти фіскального стимулювання розвитку економіки. *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського*. 2018. № 22. С. 834-840. URL: 157.pdf
100. Герасименко В. В., Шаповалова М. М. Механізм реалізації державної фінансово-кредитної підтримки розвитку національної економіки. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 5. С. 42-46.
101. Юрій С. І., Квасовський О. Р. Фіскальна і стимулююча ефективність спрощених режимів оподаткування для приватних підприємців. *Фінанси України*. 2002. № 8. С. 63-70.
102. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Нац. юрид. універ. ім. Я. Мудрого. Х., 2005. 190 с.
103. Пожидаєва М. А. Правове регулювання єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. НАН України, Ін-т держ. і права ім. В. М. Корецького. К., 2005. 204 с..
104. Слатвінська М. О. Теоретичні засади альтернативних систем оподаткування. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2010. № 1. С. 264-271.
- 105 Грін О. В. Ефективність спеціальних режимів оподаткування фізичних осіб-підприємців. *Видавництво Національного університету «Острозька академія»*. 2007. № 9. С. 53-61.
106. Андрієвський К. В. Спеціальні податкові режими: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Нац. юрид. універ. ім. Я. Мудрого. Х, 2009. 207 с.
107. Іванович І. Ю., Власюк О. В. Спеціальні податкові режими: стимулюючий потенціал та фіскальні загрози. *Сталий розвиток економіки*. 2012. № 3. С. 310-314.
108. Кузнецова О. В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. ДНДІ МВС України. Київ, 2021. 173 с.
109. Швадченко В. О. Податкове стимулювання розвитку малих підприємств: дис. ... канд. економ. наук: 08.06.01. Харків. держ. економ. універ. Х., 2003. 226 с.

110. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій: навчальний посібник. /Під редакцією д-ра екон. наук, проф. Іванова Ю. Б., д-ра екон. наук, проф. Майбурова І. А. Х.: ВД «ІНЖЕК», 2010. 492 с. URL: https://ndc-ipr.org/media/ndc_old/documents/3_sa5omLX.pdf
111. Подцерковний О. П., Кубрак Г. О. До питання про господарсько-правові критерії класифікації засобів державної підтримки малого та середнього бізнесу. *Юридичний науковий журнал*. 2024. № 8. С. 516-522. URL: http://www.lsej.org.ua/8_2024/125.pdf
112. Князьков В. В. Фінансово-правове регулювання діяльності суб'єктів господарювання: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ. Міжнарод. універ. К., 2014. 232 с.
113. Юшко С. В. Спрощена система оподаткування для фізичних осіб – підприємців: історія й перспективи застосування. *Фінанси України*. 2011. № 4. С. 38-46.
114. Атаманова Ю. Є. Господарсько-правове забезпечення інноваційної політики держави: монографія. Х.: ФІНН, 2008. 321 с.
115. Криницький І. Е. Дефиниция налоговой льготы в понятийно-категориальном аппарате финансового права. *Проблеми законності: зб. наук. пр.* Харків, 2010. Вип. 111. С. 56-64.
116. Крутень І. В. Адміністративно-правові засади визначення поняття та змісту податкового стимулювання самозайнятих осіб у законодавстві України в умовах правового режиму воєнного стану. *Проблеми сучасних трансформацій: серія право*. 2024. № 13. URL: 01_06_13_2024_Kruten.pdf
117. Чічкань О. І. Особливості податкового стимулювання підприємницької активності в Україні. *Економіка та держава*. 2013. № 10. С. 44-48. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/10_2013/12.pdf
118. Грановська І. В. Сучасний стан розвитку оподаткування малого бізнесу в Україні. *Економіка та підприємництво*. 2021. № 3. С.114-121.
119. Рева Д. М. Роль податкових інструментів у регулюванні інноваційної активності. URL: <https://dspace.nlu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/10239/1/Reva.pdf>

120. Лабунський О. О. Державна підтримка малого бізнесу в країнах Європи за рахунок податкових важелів. *Юридичний бюлетень*. № 30. 2023. С. 35-42. URL: <http://www.lawbulletin.oduvs.od.ua/archive/2023/30/4.pdf>

121. Кміть В. М., Жук Ю. І., Чеботарь О. А. Зарубіжний досвід податкового стимулювання підприємництва. *Гроші, фінанси, кредит*. 2017. С. 265-269.

122. OECD (2015), Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries, OECD Tax Policy Studies, No. 23, OECD Publishing, Paris. URL: <https://doi.org/10.1787/9789264243507-en>

123. Парламентське дослідження щодо використання спрощеної системи оподаткування та особливостей оподаткування цифрових послуг у Європейському Союзі та в Україні. URL: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKewj1yMKW7peQAxVLSfEDHa6vBJUQFnoECBcQAQ&url=https%3A%2F%2Fresearch.rada.gov.ua%2Fuploads%2Fdocuments%2F33751.pdf&usg=AOvVaw2HJHRogFiiQbfyUzR534xP&opi=89978449>

124. Податковий кодекс України: науково-практичний коментар: у 3-х ч. Ч. 1. /М.П. Кучерявенко, І.Л. Самсін та ін. Х.: Право, 2012. 810 с.

125. Міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування. URL:

https://mof.gov.ua/uk/international_agreements_of_ukraine_on_avoidance_double_taxation-543#:~:text=%D0%9D%D0%B0%20%D1%81%D1%8C%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D1%96%D1%88%D0%BD%D1%96%D0%B9%20%D0%B4%D0%B5%D0%BD%D1%8C%20%D0%BC%D1%96%D0%B6%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%BE%D1%8E%20%D1%82%D0%B0%20%D1%96%D0%BD%D1%88%D0%B8%D0%BC%D0%B8%20%D0%B4%D0%B5%D1%80%D0%B6%D0%B0%D0%B2%D0%B0%D0%BC%D0%B8,%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8%20%C2%AB%D0%9F%D1%80%D0%BE%20%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BE%D0%BD%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%83%D0%BF%D0%BD%D0%B8%D1%86%D1%82%D0%B2%D0%BE%20%D0%A3%D0%BA%D1%80%D0%B0%D1%97%D0%BD%D0%B8%C2%BB%20%D0

%B4%D0%BE%20%D0%B4%D0%BD%D1%8F%20%D0%BD%D0%B0%D0%B1%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D1%87%D0%B8%D0%BD%D0%BD%D0%BE

126. Про затвердження переліку обставин, що свідчать про наявність загрози виникнення або накопичення податкового боргу, і доказів існування таких обставин: Постанова КМУ від 27.12.2010 р. № 1235. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1235-2010-%D0%BF#Text>

127. Кобильнік Д. А. Правове регулювання пільг при оподаткуванні: дис. ... канд. юрид. наук. Нац. юрид. акад. України ім. Я. Мудрого. Харків, 2002. 206 с.

128. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду: кол. монографія. /Соколовська А. М., Єфименко, Луніна І. О. та ін. К.: НДФІ, 2006. 320 с.

129. Гусейнова Е. Ф. Пільги як інструмент податкового регулювання. *Економіка і суспільство*. 2018. № 17. С. 529-532. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/17_ukr/78.pdf

130. Бишовець Ю. П. Використання податкових пільг з метою оптимізації податків. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2024. Вип. 85. Ч. 2. С. 230-240. URL: <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/315368/306160>

131. Губарева І. О., Хаустова В. Є., Козирева О. В. Податкові пільги: бібліометричний і трендовий аналіз. *FINANCIAL AND CREDIT ACTIVITIES: PROBLEMS OF THEORY AND PRACTICE*. 2021 № 6. С. 398-409. URL: <https://www.researchgate.net/publication/358038510>

132. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

133. Довідник податкових пільг, що є втратами доходів бюджетів від 30.12.2024 р. № 127/1. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1271912-24#Text>

134. Довідник інших податкових пільг від 30.12.2024 р. № 127/2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1272912-24#Text>

135. Поліщук В. С. Роль і значення податкового кредиту в оподаткуванні фізичних осіб. *Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка*. 2013. № 8. С. 234-236.

136. Панчук А. Генезис категорії податковий кредит. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2011. № 4. С. 23-31.
137. Глух О. В. Поняття «податковий кредит» у науці фінансового права. *Фінансова безпека України: сучасний стан правового регулювання та перспективи розвитку*: матеріали X Науково-практичної конференції, присвяченої науковій школі заслуженого юриста України, професора, д.ю.н. Віктора Тарасовича Білоуса. м. Ірпінь, 30 жовтня 2024 року. Ірпінь: Державний податковий університет, 2024. С. 62-66. URL: [zbirnik_2024_fin_bezpeka_z_dopovn.pdf](#)
138. Пирого С. С. Особливості застосування податкового кредиту. *Науковий вісник Ужгородського Національного університету*. 2012. Вип. 19, т. 3. С. 189-192.
139. Ковалко Н. М., Глух О. В. Теоретичні підходи до визначення поняття «податковий кредит». *Ірпінський юридичний часопис: науковий журнал*. 2024. Вип. 3. С. 131-137. URL: [ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ «ПОДАТКОВИЙ КРЕДИТ» | Ірпінський юридичний часопис](#)
140. Сіренко М. М. Податково-правове регулювання відносин податкового кредитування. *Актуальні питання вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 3. С. 146-148. URL: [<C4CDD328C0CFC2DE295F335F323031375FEDEEE2FBE92E706466>](#)
141. Про стимулювання розвитку цифрової економіки України: Закон України від 15.07.2021 року № 1667-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1667-20#Text>
142. Лабунський О. О. Сучасні тенденції цифровізації в бізнес-сфері України. *Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції*: Матеріали XV МНПК. 22 листопада 2024 р. Ірпінь: Міністерство фінансів України, Державний податковий університет, 2024. URL: <https://konf-pravo.kpi.ua/tsifrov/paper/view/31277>
143. Petrovich V, Moskvych L, Shcherbakova N, Doroshenko L, Aloshyn O. Regulatory framework for e-documentation and cyber protection amidst society's digital shift. *Salud, Ciencia y Tecnología - Serie de Conferencias [Internet]*. 2025 Jan. 1 [cited 2024 Dec. 9]. URL: <https://conferencias.ageditor.ar/index.php/setconf/article/view/1336>
144. Petrovich V, Moskvych L, Shcherbakova N, Doroshenko L, Aloshyn O. Regulatory framework for e-documentation and cyber protection amidst society's digital shift. *Salud, Ciencia y Tecnología - Serie de Conferencias [Internet]*. 2025 Jan. 1 [cited

2024 Dec. 6]. URL: <https://conferencias.ageditor.ar/index.php/sctconf/article/view/1336>
(скопус) DOI: <https://doi.org/10.56294/sctconf20251336>

145. Костенко Ю. О., Лабунський О. О. Щодо поняття та змісту податкового стимулювання. *Право і суспільство*. 2025. № 2. С. 316-325. URL: <http://pravoisuspilstvo.org.ua/index.php/archiv?id=191>

146. European Commission. Entrepreneurship and small and medium-sized enterprises (SMEs). URL: https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes_en

147. Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilita' 2015). URL: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/gu/2014/12/29/300/so/99/sg/pdf>

148. Zákon České národní rady o daních z příjmů. 20.11.1992. № 586/1992 Sb. URL: 586/1992 Sb., 1. 10. 2025, aktuální znění, informativní znění systému e-Sbírka

149. Pravilnik o izmjenama i dopunama Pravilnika o porezu na dohodak. № 16/2025-148. URL: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2025_01_16_148.html?utm_source=chatgpt.com

150. Mikrouzņēmumu nodokļa likums. 19.12.2017. URL: https://likumi.lv/ta/id/215302-mikrouznezemumu-nodokla-likums?utm_source=chatgpt.com

151. Podatų administravimo įstatymas. 13.04.2004. № IX-2112. URL: https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/767424/Law%2Bon%2Btax%2Badministratio n.pdf/7a3cbea4-6420-4a59-ab10-0d6aecd48d46?t=1613545628447&utm_source=chatgpt.com

152. Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19981440930>

153. Regimul de impozitare al microîntreprinderilor 2025-2026. URL: Regimul de impozitare al microîntreprinderilor 2025-2026. URL: [socotIM | Contabilitate & Expertiză Contabilă](https://www.socotim.ro/)

154. Local Taxes and Fees Act, ZMDT. 12.05.1997. URL: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKewj bwb2jjuWPAXWeIBAIHR1INFIQFnoECBkQAQ&url=https%3A%2F%2Fwww.minfin.b>

g%2Fupload%2F59635%2FZakon%2Bza%2Bmestnite%2Bdanaci%2Bi%2Btaksi.pdf&usg=AOvVaw2UHTDIj_XOayijPFPsWOpb&opi=89978449

155. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2013/34/oj/eng>

156. Raccomandazione della Commissione, del 6 maggio 2003, relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese [notificata con il numero C(2003) 1422] (GU L 124 del 20.5.2003, p. 36-41). URL: [Microimprese, piccole imprese e medie imprese: definizione e ambito | EUR-Lex](#)

157. Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting* (1996). International Monetary Fund. Washington. URL: <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781557755872/9781557755872.xml>

158. Мірошніченко М. В. Презумптивне оподаткування: тенденції та перспективи розвитку. *Митна справа*. 2015. № 2. С. 188-193.

159. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). URL: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Biblioteca/Manual/Practicos/IRPF/IRPF-2024/Normativa-IRPF24/Ley-35-2006.pdf?utm_source=chatgpt.com

160. Code général des impôts, CGI. - Dernière modification le 01 septembre 2025. URL: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGISCTA000006199553/?utm_source=chatgpt.com

161. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS). Decreto-Lei n. 442-A/88. 30.11.1988. URL: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cirs_rep/Pages/irs31.aspx?utm_source=chatgpt.com

162. Income tax in Austria for foreigners. § 33 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988). URL: [Steuersätze und Steuerabsetzbeträge - JUSLINE Österreich](#)

163. Disposizioni per la promozione e lo sviluppo delle start-up e delle piccole e medie imprese innovative mediante agevolazioni fiscali e incentivi agli investimenti. (24G00180). 28.10.2024. № 162. URL: (GU Serie Generale n.261 del 07-11-2024)

164. Corporate - Tax credits and incentives. URL: Italy - Corporate - Tax credits and incentives

165. Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2025 e bilancio pluriennale per il triennio 2025-2027. (24G00229) 30 dicembre 2024, n. 207. URL: Gazzetta Ufficiale

166. Overview of Transition Plan 4.0 in Italy. September 20, 2024. URL: What is Transition Plan 4.0 in Italy? | Stripe

167. Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi. DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 29 settembre 1973, n. 600. Ultimo aggiornamento all'atto pubblicato il 12/06/2025. URL: DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 29 settembre 1973, n. 600 - Normattiva

168. Erleichterungen für Kleinunternehmen – Progressionsabgeltungsgesetz 2025 (PrAG 2025). URL: Erleichterungen für Kleinunternehmen – Progressionsabgeltungsgesetz 2025 (PrAG 2025) - WKO

169. Bundesgesetz über die Umsatzsteuer 1994. URL: <https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Bundesnormen/NOR40100000/NOR40100000.pdf>

170. Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen. URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/>

171. Basispauschalierung: Höhere Grenzen ab 2025 und 2026. URL: https://www.usp.gv.at/aktuelles/newsliste/basispauschalierung-hoehere-grenzen-ab-2025-und-2026.html?utm_source=chatgpt.com

172. Bundesgesetz über die Körperschaftsteuer. 23.07.1988. URL: <https://www.ris.bka.gv.at/NormDokument.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Anlage=&Artikel=&FassungVom=2025-09-10&Gesetzesnummer=10004569&Paragraf=1&ShowPrintPreview=True&Uebergangsrecht=>

173. Umsatzsteuergesetz. 26.07.1918. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/
174. Einkommensteuergesetz (EStG). URL: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/__7g.html
175. Jahressteuergesetz. BGBl. 2024 I № 387 vom 05.12.2024. URL: https://www.recht.bund.de/bgbl/1/2024/387/VO.html?utm_source=chatgpt.com
176. Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung. 14.12.2019. URL: https://www.gesetze-im-internet.de/fzulg/BJNR276310019.html?utm_source=chatgpt.com
177. Körperschaftsteuergesetz (KStG). Geltung ab 08.09.1976; FNA: 611-4-4 KStG Körperschaftsteuergesetz. URL: https://www.buzer.de/KStG.htm?utm_source=chatgpt.com
178. Zákon České národní rady o daních z příjmů. 20.11.1992. № 586/1992 Sb. URL: 586/1992 Sb., 1. 10. 2025, aktuální znění, informativní znění systému e-Sbírka
179. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r Prawo przedsiębiorców. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20180000646>
180. Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce 2022. URL: <https://www.parp.gov.pl/publikacje/publication/raport-o-stanie-sektora-malych-i-srednich-przedsiębiorstw-w-polsce-2022>
181. Działalność nierejestrowa i inne rodzaje działalności, których nie trzeba rejestrować. URL: https://www.biznes.gov.pl/pl/portal/00115?utm_source=chatgpt.com
182. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19910800350>
183. Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. URL: <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU19981440930>
184. OPODATKOWANIE PRZEDSIĘBIORCÓW. URL: <https://powroty.gov.pl/opodatkovanie-przedsiębiorcow-5300>
185. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. URL: https://dziennikustaw.gov.pl/du/1992/s/21/86?utm_source=chatgpt.com

186. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. URL: Ustawa o VAT - Ustawa o podatku od towarów i usług - przepisy.gofin.pl

187. Eurostat «GDP per capita, consumption per capita and price level indices. URL: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=GDP_per_capita,_consumption_per_capita_and_price_level_indices

188. Румунія: чому одну з найбідніших держав ЄС ставлять за взірець Україні. URL: <https://minfin.com.ua/ua/invest/articles/rumuniya-chomu-odnu-z-naybidnishih-derzhav-es-stavlyat-u-priklad-ukrayini/>

189. Структурні зрушення визначатимуть енергетичне та кліматичне майбутнє України. Уроки вступу до ЄС Польщі та Румунії. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-vidbudova/3874501-strukturni-zrusenna-viznacatimut-energeticne-ta-klimaticne-majbutne-ukraini-uroki-vstupu-do-es-polsi-ta-rumunii.html>

190. LEGE nr. 346 din 14 iulie 2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii. URL: <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/53946>

191. LAW № 571 of December 22, 2003 regarding the Fiscal Code. URL: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Lege571_Codfiscal2003_EN.htm?utm_source=chatgpt.com

192. NORME ANUALE DE VENIT PENTRU ANUL 2025. URL: https://static.anaf.ro/static/10/Craiova/Dolj/norme_indep_dj_150425.pdf?utm_source=chatgpt.com

193. Măsuri fiscale aplicabile IMM-urilor în 2025. cv-expertcontabil.ro+3taxandtraining.com+3Piroi+3. URL: Măsuri fiscale aplicabile IMM-urilor în 2025 - Tax and Training

194. CODUL FISCAL din 22 decembrie 2003. URL: <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/48725>

195. ORDONANȚĂ pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal. URL: https://mfinante.gov.ro/static/10/Mfp/transparenta/proiectOUG_L227_20082025.pdf

196. Corporate Income Tax Act. 22.12.2006. URL: https://www.minfin.bg/upload/60564/Corporate_Income_Tax_Act.pdf?utm_source=chatgpt.com

197. Personal Income Tax Act. 10.12.1997. URL: https://www.minfin.bg/upload/12065/Income_Taxes_on_Natural_Persons_Act.pdf?utm_source=chatgpt.com

198. Value Added Tax Act. 04.08.2007. URL: https://www.minfin.bg/upload/11999/Value_Added_Tax_Act.pdf?utm_source=chatgpt.com

199. Закон Болгарии «О малките и средните предприятия» ДВ № 84 від 24 вересня 1999 р. URL: Lex.bg - Закони, правилници, конституция, кодекси, държавен вестник, правилници по прилагане

200. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

201. Лаврова-Манзенко О. О., Уманська В. Г. Реалії та перспективи оподаткування малого бізнесу в Україні. *Управління змінами та інновації*. 2024. № 3. С. 55-59.

202. Ткачик Ф. П., Кристофович А. В. Порівняльний аналіз загальної та спрощеної системи оподаткування в Україні. *Економіка та митно-правові відносини*. 2017. Вип. 2. URL: <http://sciencehub.org.ua/wp-content/uploads/2018/06/5.-Ткачик-Кристофович-22-31.pdf>

203. Olha Dmytryk, Oksana Makukh. Economic principles of taxation: problems of definition and embodiment in the tax legislation of Ukraine and the European states. *Baltic Journal of Economic Studies*, Vol. 6 (2020). № 2 MARCH. P. 32-38.

204. Про затвердження типової форми, за якою здійснюється облік доходів і витрат фізичними особами - підприємцями і фізичними особами, які провадять незалежну професійну діяльність, та Порядку її ведення: Наказ Міністерства фінансів України від 13.05.2021 р. № 261. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0865-21#top>

205. Germany enacts tax investment program to enhance country's appeal as business location. URL: <https://taxnews.ey.com/news/2025-1611-germany-enacts-tax-investment-program-to-enhance-countrys-appeal-as-business-location>

206. Article 39 A of the French General Tax Code. Article 39 A of the French General Tax Code - French Business Law. URL: https://french-business-law.com/french-legislation-art/article-39-a-of-the-french-general-tax-code/?utm_source=chatgpt.com

207. Doing Business in Poland. URL: https://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2021/05/Doing-Business-Grant-Thornton.pdf?utm_source=chatgpt.com

208. A guide to the new capital allowance regime of unlimited full expensing. URL: https://www.accaglobal.com/us/en/technical-activities/uk-tech/in-practice-ezine-archive/in-practice-archive_2023/September/Full-expensing-exclusions.html?utm_source=chatgpt.com

209. Super ammortamento del 130 % cos'e e come funziona? URL: https://www.centroedile.com/super-ammortamento-del-130-cose-e-come-funziona/?utm_source=chatgpt.com

210. Deducting costs from your tax return: amortisation. URL: https://business.gov.nl/finance-and-taxes/deductibles-and-schemes/deducting-costs-from-your-tax-return-amortisation/?utm_source=chatgpt.com

211. Tax Incentives and Investments in the EU. URL: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2025/772636/ECTI_STU%282025%29772636_EN.pdf?utm_source=chatgpt.com

212. Постанова ВС від 10 квітня 2024 року, справа № 803/1041/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118274714>

213. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text>

214. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 12. Податки на прибуток. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_012#Text

215. Щодо змін в оподаткуванні податком на прибуток підприємств у 2017 році: Лист ДФС України від 08.02.2017 р. № 2991/7/99-99-15-02-01-17. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2991872-17#top>

216. Левшук А. А. Удосконалення оподаткування малого бізнесу в системі засобів детінізації економіки: дис. ... канд. економ. наук: 08.00.08. УДФС України. Ірпінь, 2020. 268 с.

217. Податкове право ЄС як цінність: колективна монографія /Р. О. Гаврилюк, П. С. Пацурківський, В. В. Хохуляк та ін. Чернівці: Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2024. 808 с.

218. Directive 2006/112/EC of the Council of 28 November 2006 on the common system of value added tax. URL: <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj>

219. Council Directive (EU) 2020/285 of 18 February 2020 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the special scheme for small enterprises and Regulation (EU) No 904/2010 as regards the administrative cooperation and exchange of information for the purpose of monitoring the correct application of the special scheme for small enterprises. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2020/285/oj/eng?utm_source=chatgpt.com

220. 2025 EU VAT registration & Intrastat reporting threshold. URL: [Austria VAT registration threshold increase 2025 - vatcalc.com](https://vatcalc.com)

221. France SME rules. 2025. URL: https://sme-vat-rules.ec.europa.eu/national-vat-rules/france-sme-rules_en?utm_source=chatgpt.com

222. The European Union's common system of value added tax (VAT). URL: [The European Union's common system of value added tax \(VAT\) | EUR-Lex](https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2006/112/oj/eng?utm_source=chatgpt.com)

223. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану: Закон України від 30.06.2023 р. № 3219-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#Text>

224. Бабіч В., Поддєрьогін А. Податковий кредит з податку на додану вартість: облік, нарахування та відшкодування. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2014. № 5. С. 16-22.

225. Глух О. В. Правові засади формування податкового кредиту в системі податку на додану вартість. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2025 № 89. С. 390-394. URL: <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/336338/325022>

226. Про затвердження порядків з питань зупинення реєстрації податкової накладної/розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних: Постанова КМУ від 11.12.2019 р. № 1165. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1165-2019-%D0%BF#Text>

227. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість: Постанова КМУ від 16.10. 2014 р. № 569. URL: Деякі питання електронного адмін... | від 16.10.2014 № 569

228. Про спрощену систему оподаткування малого підприємництва: Указ Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/727/98#Text>

229. Bodin, J. *Les six livres de la République*. Paris: Jacques Du Puys, 1576. URL: https://plato.stanford.edu/archives/sum2007/entries/bodin/?utm_source=chatgpt.com

230. Simon R. James, Christopher Nobes. *The Economics of Taxation: Principles, Policy and Practice*. Fiscal Publications. 2018. 340 с.

231. Vauban, *Projet d'une Dixme Royale*, Paris, Librairie Félix Alcan, 1933 Catalogue Search. URL: | Author: "Vauban, Sebastien Le Prestre de, 1633-1707" | Catalogue | National Library of Australia Search Results

232. The Project Gutenberg eBook of A history of economic doctrines. URL: The Project Gutenberg eBook of A History of Economic Doctrines, by Charles Gide and Charles Rist.

233. The Single Tax — What It Is and Why We Urge It. URL: https://bibliotek1.dk/english/by-henry-george/articles-and-speeches/the-single-tax?utm_source=chatgpt.com

234. Historical Development of Taxation From Ancient Times to Modern Day: Implications for the Future. URL: https://articlegateway.com/index.php/JAF/article/view/7510?utm_source=chatgpt.com

235. Principi di scienza delle finanze By Nitti, Francesco Saverio, 1868-1953. URL: https://archive.org/details/principidiscienz00nittuoft?utm_source=chatgpt.com
236. Іванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування: монографія. Х.: ХДЕУ – Торнадо, 2003. 517 с.
237. Дьякон Ю. Г. Оподаткування суб'єктів малого підприємництва за спрощеною системою: дис. ...канд. економ. наук: 08.04.01. К., 2002. 224 с.
238. Сич О. А. Податкове стимулювання розвитку підприємництва: дис. ...канд. економ. наук: 08.02.03. Львів, 2003. 200 с.
239. Квасовський, О. Р. Оподаткування малого бізнесу в Україні: фіскальний і стимулюючий потенціал: дис. ... канд. економ. наук: 08.04.01. Тернопіль: ТАНГ, 2003. 202 с.
240. Боцьора Л. О. Фінансовий механізм розвитку малого підприємництва в Україні: дис. ... канд. економ. наук: 08.00.08. Львів. нац. універ. ім. Івана Франка. Львів, 2015. 223 с.
241. Шопська Ю. К. Інструменти зміцнення фінансової безпеки сектора малого підприємництва: дис. на здобуття ступеня доктора філософії. Львів нац універ ім. І. Франка, Львів, 2024. 244 с.
242. Слатвінська М. О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи: монографія. Одеса: ОНЕУ, 2012. 252 с. URL: content
243. Весельський М. М. Правові основи справляння податків в Україні: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.07. К., 2001. 24 с.
244. Пришва Н. Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів: монографія. К.: ЕксОб, 2003. 280 с.
245. Береславський С. Спрощені системи оподаткування. К.: Юридична абетка підприємця, 2002. 85 с.
246. Свечнікова О. Г. Правові засади оподаткування фізичних осіб – підприємців: дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07. К., 2001. 218 с.
247. Пархоменко-Цироциянц С. В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеська нац. юрид. акад. Одеса, 2005. 147 с.

248. Аністратенко Ю. І. Концептуалізація правового регулювання оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні: монографія. К.-П.: Рута, 2016. 397 с
249. Квасниця О. В. Податкове стимулювання розвитку малого бізнесу. *Фінанси України*. 2003. № 2. С. 65-69.
250. Коротун В. І, Панасюк О. В. Альтернативні системи оподаткування: теоретична засади та практика застосування. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 5. С. 32-36.
251. Глух М, Бойко-Слобожан О. Теоретико-правові аспекти альтернативних систем оподаткування юридичних осіб. *Актуальні проблеми правознавства*. 2023. № 2. С. 113-119. URL: Теоретико-правові аспекти альтернативних систем оподаткування юридичних осіб
252. Костенко О. О. Правове регулювання альтернативних систем оподаткування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. ДЮІ МВС України. Донецьк, 2008. 218 с.
253. Пунда О. О., Когут О. В. Альтернативні системи оподаткування: ефективність їх застосування та нормативно-правової трансформації. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2022. № 12. С. 309-312. URL: 72.pdf
254. Мединська Т. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу в зарубіжних країнах: досвід для України. *Зб. Наук. праць Державного економіко-технологічного ун-ту транспорту*. 2014. Вип. 30. С. 231-244.
255. Теремецький В. І. Спеціальні податкові режими в Україні: адміністративно-правовий аспект. *Право і безпека*. 2011. № 5. С. 98-103. URL: <https://dspace.univd.edu.ua/server/api/core/bitstreams/e2e025a7-e72c-4406-9644-0bbe1a4a1f71/content>
256. Сарана С. В. Податковий режим у процесі формування інформаційного. *Інформація і право*. 2014. № 2. С. 62-67.
257. Сазонова А. О. Окремі аспекти вдосконалення участі у податкових правовідносинах фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність на основі аналізу досвіду ЄС. *Науковий вісник Ужгородського Національного Університету*. 2023. С. 272-278. URL: 47.pdf

258. Стеблянко А. В., Солдатенко М. Д. Правове регулювання спеціальних податкових режимів в податковому законодавстві України та зарубіжних країнах. *Молодий вчений*. 2021. № 11. С. 332-335.

259. Паращенко О. К. Регулювання податкових режимів в Україні: термінологічний аспект. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 8. С. 250-253.

260. Князькова В. Я. Спеціальні податкові режими в сучасній теорії оподаткування. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 11. С. 45-49.

261. Податкове право: підручник /за ред. Д. О. Гетманцева та М. П. Кучерявенка; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого. Харків : Право, 2025. 488 с.

262. Слюсар А. Нормативно-правові засади застосування спеціальних податкових режимів: новації Податкового кодексу України. *Вісник Національної академії державного управління*. С. 119-127. URL: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKewihtpKY2Iv8AhUUwA1HHV-JDhIQFnoECA8QAQ&url=http%3A%2F%2Fnbuv.gov.ua%2Fj-pdf%2FVnadu_2012_3_18.pdf&usg=AOvVaw2VxRiz-BDvf13yMCoSaLtN

263. Лабунський О. О. Єдиний податок для приватних підприємців в умовах воєнного стану. *Правничий часопис ДонНУ імені Василя Стуса*. № 2. 2022. С. 92-102. URL: <https://jpchdnu.donnu.edu.ua/issue/view/452>

264. Лабунський О.О. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності, як спеціальний податковий режим. *Осінні юридичні читання - 2022. Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки*. Випуск XXXI. Матеріали ВНПК. 24 листопада 2022 р., Вінниця. ДонНУ імені Василя Стуса, 2022. С. 240-243.

265. Звіт про стан виконання Національної стратегії доходів до 2030 року у 2024 році. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82%202024%20%D0%9D%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%BE%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0%20%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3>

%D1%96%D1%8F%20%D0%B4%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4%D1%96%D0%B2%20(1).pdf

266. Лабунський О. О. Щодо стимулюючої функції податків на прикладі спеціальних податкових режимів. *Весняні юридичні читання – 2023. Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки*. Випуск XXXIII: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції «Весняні юридичні читання – 2023». 20 квітня 2023 р., Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2023. С. 254-256.

267. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19): Закон України від 30.03.2020 р. № 540-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/540-20#Text>

268. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 р. № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17/conv#n768>

269. Синчак В. П. Формування спрощеної системи оподаткування у контексті державної підтримки малого бізнесу та стимулювання зайнятості населення. *Облік і фінанси*. 2012. № 4. С. 50-59.

270. Діхтяренко К. Ю. Єдиний податок на діяльність суб'єктів господарювання від операцій з дорогоцінними металами: за чи проти? *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2019. № 2. С. 133-138. URL: http://nvppp.in.ua/vip/2019/2/tom_2/7.pdf;

271. Маріхін К. В. Правове регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. *Держава та регіони*. 2015. № 4. С. 14–21. URL: http://www.law.stateandregions.zp.ua/archive/4_2015/5.pdf

272. Конституція України від 28 червня 1996 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80/stru#Stru>

273. Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises. URL: https://eur-lex.europa.eu/eli/reco/2003/361/oj/eng?utm_source=chatgpt.com

274. Рішення Харківського окружного адміністративного суду від 02 жовтня 2024 року, справа №520/14604/23. URL: Єдиний державний реєстр судових рішень

275. Рішення Запорізького окружного адміністративного суду від 04 квітня 2024 року, справа № 280/890/24. URL: Єдиний державний реєстр судових рішень

276. Рішення Харківського окружного адміністративного суду від 31 березня 2025 року, справа №520/20532/23. URL: Єдиний державний реєстр судових рішень

277. Постанова Верховного Суду від 27 травня 2025 року, справа № 280/890/24. URL: Єдиний державний реєстр судових рішень

278. Аністратенко Ю. І. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності: переваги та недоліки. *Наше право*. 2013. № 12. С. 180-184.

279. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17/conv#n85>

280. Про Державний бюджет України на 2025 рік: Закон України від 19.11.2024 р. № 4059. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4059-20#Text>

281. Про загальнообов'язкове пенсійне страхування: Закон України від 09.07.2003 р. № 1058. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1058-15/conv#Text>

282. 85/ The fiscal response to the economic fallout from the coronavirus. URL: https://www.bruegel.org/dataset/fiscal-response-economic-fallout-coronavirus?utm_source=chatgpt.com

283. Iaroslav Petrunenko, Volodymyr Ustymenko, Ruslan Dzhabrailov, Kristina Vozniakovska, Stanislav Sieriebriak The role of entrepreneurial initiatives in the architecture of post-war infrastructure recovery in Ukraine. *Periodicals of Engineering and Natural Sciences*. Vol. 12, No. 2, September 2024, pp.501-508.

284. Art. 289. - [Zwolnienie z obowiązku wnoszenia opłaty] - Prawo ochrony środowiska. Czytaj więcej w Systemie Informacji Prawnej LEX. URL: https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/prawo-ochrony-srodowiska-16901353/art-289?utm_source=chatgpt.com

285. Republic of Lithuania Law: Taxes on State Natural Resources. URL: https://faolex.fao.org/docs/pdf/lit26419.pdf?utm_source=chatgpt.com

286. Аністратенко Ю. І. Актуальні питання правового регулювання принципів оподаткування суб'єктів малого підприємництва. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2015. № 6. С. 109-111. URL: lsey.org.ua/j_6_2015_Сарибаєва.pdf

287. Податкове право України: підручник / [О. О. Головашевич, А. М. Котенко, Є. М. Смичок та ін.]; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків : Право, 2018. 512 с

288. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо детінізації розрахунків у сфері торгівлі і послуг: Закон України від 20.09.2019 р. № 129-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/129-20#Text>

289. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#Text>

290. Про встановлення строків, до настання яких торговці повинні забезпечити можливість здійснення безготівкових розрахунків (у тому числі з використанням електронних платіжних засобів, платіжних застосунків або платіжних пристроїв) за продані ними товари (надані послуги): Постанова КМУ від 29.07.2022 р. № 894. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/894-2022-%D0%BF#Text>

291. Про використання систем дистанційного обслуговування: Лист НБУ від 30.12.2020 р. № 57-0009/80572. URL: https://ips.ligazakon.net/document/LB20141?utm_source=buh.ligazakon.net&utm_medium=news&utm_campaign=LZtest&utm_content=cons01

292. Додаток до листа ДПС України. вересень 2025 р. № /2/99-00-21-01-01-02. URL: ListDPS29092025.pdf

293. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо детінізації розрахунків в сфері торгівлі та послуг: Пояснювала записка до проекту Закону України від 29.08.2019 р. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_2?pf3516=1073&skl=10

294. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#o12>

295. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

296. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо особливостей оподаткування підприємницької діяльності електронних резидентів: Закон України від 06.10.2022 р. № 2654-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2654-20#Text>

297. Про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 19 червня 2015 року № 578: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2020 р. № 752. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1303-20#Text>

298. Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку: Наказ Міністерства фінансів України від 19.06.2015 р. № 578. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0799-15#Text>

299. Критерії оцінки допустимості державної допомоги суб'єктам господарювання для підтримки середнього та малого підприємництва: Постанова КМУ від 18.04.2023 р. № 348. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/348-2023-%D0%BF#n137>

300. Commission Notice on the notion of State aid as referred to in Article 107(1) of the Treaty on the Functioning of the European Union. (2016/C 262/01). URL: EUR-Lex - 52016XC0719(05) - EN - EUR-Lex (europa.eu)

301. Методологія проведення оцінювання інструментів податкової політики, які призводять до податкових видатків: Наказ Міністерства фінансів України від 27.09.2024 р. № 474. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/18000_474_%D0%9C%D0%B5%D1%82%D0%BE%D0%B4%D0%BE%D0%BB%20%D0%BE%D1%86%D1%96%D0%BD%D1%8E%D0%B2.pdf

302. TOMÁŠEK, M., ŠMEJKAL, V. та ін. Коментар до Договору про функціонування ЄС, Договору про ЄС та Хартії основоположних прав ЄС. Прага: Wolters Kluwer ČR, 2024, 1780 с.

303. Sebastian Beer, Dora Benedek, Brian Erard, and Jan Loerprick. How to Evaluate Tax Expenditures. DC: International Monetary Fund, 2022. P. 19. URL: How to Evaluate Tax Expenditures

304. Про затвердження Порядку розстрочення (відстрочення) грошових зобов'язань (податкового боргу) платників податків: Наказ Міністерства доходів і зборів України від 10.10.2013 р. № 574. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1853-13#top>

305. Ханова Р. Ф. До проблеми розстрочення та відстрочення податкового боргу. *Фінансове право*. 2013. № 4. С. 22-25.

306. Постанова Верховного суду від 27.03.2023 р. справа № 821/850/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/112470351>

307. Реєстр чинної державної допомоги. URL: <https://amcu.gov.ua/napryami/derzhavna-dopomoga/rishennya-komitetu-shchodochinnoyi-derzhavnoyi-dopomogi/reyestr-chinnoyi-derzhavnoyi-dopomogi-shcho-isnuvalado-02082017-j-ocinena-komitetom>

308. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 (МСБО 20). Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041#Text

309. Рішення Суду ЄС від 22.11.2001р., Ferring, C-53/00, ECLI:EU:C:2001:627, параграф 20. URL: EUR-Lex - 52016XC0719(05) - EN - EUR-Lex (europa.eu)

310. Сіюшов Д. Ю. Щодо проблемних питань законодавства України про державну допомогу в контексті податкового стимулювання. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2021. № 1. С. 125-129.

311. Про розгляд повідомлення про нову програму державної допомоги Міністерства цифрової трансформації України: Рішення АМКУ від 06.10.2021 р. № 133-р/тк. URL: <https://amcu.gov.ua/npas/pro-rozglyad-povidomlennya-pro-novu-programu-derzhavnoyi-dopomogi-ministerstva-cifrovoyi-transformaciyi-ukrayini>

312. Про внесення змін до Закону України «Про індустриальні парки» та деяких інших законодавчих актів України щодо залучення інвестицій у промисловий сектор

економіки шляхом стимулювання створення індустріальних парків: Закон України від 07.09.2021 р. № 1710-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1710-20#Text>

313. Про індустріальні парки: Закон України від 21.06.2012 № 5018-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5018-17#Text>

314. Індустріальні парки: підсумки та перспективи 2024 року. URL: <https://budport.com.ua/buildnews/30472-rozvitok-industrialnih-parkiv-ukrajni-pidsumki-2024-roku-infografika>

315. Каталог індустріальних парків. URL: <https://business.dii.gov.ua/news/prezentovano-onovlenyi-kataloh-industrialnykh-parkiv-ukrainy>

316. Про схвалення Стратегії розвитку індустріальних парків на 2023-2030 роки: Розпорядження КМУ від 24.02.2023 р. № 176-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/176-2023-%D1%80#Text>

317. Справа C-88/03, Portugal v Commission of 6 September 2006. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A62003CJ0088>

318. Роз'яснення АМКУ з питань застосування державної допомоги від 01.11.2017 р. URL: <https://westernmtv.amcu.gov.ua/news/rozyasnennya-z-pitan-zastosuvannyazakonodavstva-u-sferi-derzhavnoi-dopomogi>

319. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21.05.1997 р. № 280/97-ВР. URL: Про місцеве самоврядування... | від 21.05.1997 № 280/97-ВР

320. Христофоров А. Б. Правове регулювання адміністрування податків на майно в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. ДЮІ МВС України. Кривий Ріг, 2017. 263 с.

321. Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності: Закон України від 11.09.2003 р. № 1160-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15#Text>

322. Роз'яснення АМКУ з питань застосування законодавства про державну допомогу від 15.04.2022 р. № 1-pp/ДД. URL: <https://amcu.gov.ua/nras/rozyasnennya-z-pitan-zakonodavstva-u-sferi-derzhavnoyi-dopomogi?v=62595db069d3e>

323. Річний звіт про надання державної допомоги суб'єктам господарювання за 2023 рік: Розпорядження АМКУ від 22.08.2024 р. № 18-рп. URL: <https://www.kmu.gov.ua/storage/app/sites/1/antikor2023/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82%20%D0%9A%D0%BE%D0%BC%D1%96%D1%82%D0%B5%D1%82%D1%83%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%20%D0%B4%D0%B5%D1%80%D0%B6%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D1%83%20%D0%B4%D0%BE%D0%BF%D0%BE%D0%BC%D0%BE%D0%B3%D1%83%202023.pdf>

324. Про встановлення ставок та пільг із сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки на території Кременчуцької територіальної громади: Рішення Кременчуцької міської ради від 05.07.2024 р. URL: <https://kremen.gov.ua/assets/uploads/%D0%A0%D1%96%D1%88%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%BF%D0%BE%20%20%D0%BF%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%BA%D1%83%20%D0%BD%D0%B0%20%D0%BD%D0%B5%D1%80%D1%83%D1%85%D0%BE%D0%BC%D0%B5%20%D0%BC%D0%B0%D0%B9%D0%BD%D0%BE%20%202025.doc>

325. Про надання пільг щодо земельного податку на 2024 рік: Рішення Одеської міської ради від 19.07.2023 р. № 1325-VIII. URL: <https://www.omr.gov.ua/ua/acts/council/198917/>

326. Про пільги з місцевих податків та зборів: Рішення Харківської міської ради від 30.04.2024 р. № 564. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/IPK33728>

327. Про ставки та пільги зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки на території міста: Рішення Дніпровської міської ради від 19.06.2024 р. № 4/52. URL: <https://dniprorada.gov.ua/uk/Widgets/GetWidgetContent?url=/WebSolution2/wsGetTextPublicDocument?pID=682310&name=4/52>

328. Про ставки земельного податку та розміри орендної плати за землю, пільги зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки для індустріальних парків: Рішення Дніпровської міської ради від 20.03.2024 р. № 4/48. URL: <https://dniprorada.gov.ua/uk/Widgets/GetWidgetContent?url=/WebSolution2/wsGetTextPublicDocument?pID=662157&name=4/48>

329. Про затвердження плану заходів з виконання рекомендацій Європейської Комісії, представлених у Звіті про прогрес України в рамках Пакета розширення Європейського Союзу 2024 року: Розпорядження КМУ від ід 28.03.2025 р. № 300-р. URL: Про затвердження плану заходів... | від 28.03.2025 № 300-р

330. Звіт щодо інвентаризації програм підтримки суб'єктів господарювання за рахунок ресурсів держави чи місцевих ресурсів, які існували на день набрання чинності Законом України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання»: Розпорядження АМКУ від 28.11.2024 р. № 22-рп. URL: <https://amcu.gov.ua/npas/zvit-shchodo-inventaryzatsii-prohram-pidtrymky-subiektiv-hospodariuvannia-za-rakhunok-resursiv-derzhavy-chy-mistsevykh-resursiv-iaki-isnuvaly-na-den-nabrannia-chynnosti-zakonom-ukrainy-pro-de?v=67631fdf8c1bf>

331. Річний звіт про надання державної допомоги суб'єктам господарювання в Україні за 2018 рік: Розпорядження АМКУ від 29.08.2019 № 15-рп. URL: https://amcu.gov.ua/storage/app/sites/1/Docs/zvity/richni_zviti_dergavna_dopomoga/2018/%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%20%D0%94%D0%94%20%D0%B7%D0%B0%202018.pdf

332. Роз'яснення АМКУ з питань застосування законодавства у сфері державної допомоги від 16.08.2018 р. № 10-рп/дд.

333. Податки й державна допомога: Роз'яснення АМКУ щодо застосування законодавства у цій сфері від 21.11.2022 р. URL: <https://amcu.gov.ua/news/podatki-j-derzhavna-dopomoga-amku-nadaye-rozyasnennya-shchodo-zastosuvannya-zakonodavstva-u-cij-sferi>

334. Про встановлення ставок земельного податку, розміру орендної плати, пільг зі сплати податку за землю на території міста у 2019 році» у частині встановлення для юридичних осіб ставки податку за користування земельними ділянками та річного розміру орендної плати за користування земельними ділянками: Рішення Криворізької міської ради від 27.06.2018 р. № 2816. URL: https://so.kr.gov.ua/ua/treezas_so/pg/390207777_d1/

335. Про визнання підтримки суб'єктів господарювання, зазначеної у повідомленні, такою, що не є державною допомогою відповідно до Закону: Рішення

АМКУ від 19.10.2018 р. № 570-р. URL: <https://amcu.gov.ua/npas/rishennya-570-r-vid-19102018>

336. Постанова ВС від 23.03.2023 р., справа №160/9207/18. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/109943809>

337. Про засади запобігання та протидії дискримінації в Україні: Закон України від 06.09.2012 р. № 5207-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5207-17#Text>

338. Справа «Щокін проти України» (Заяви № 23759/03 та № 37943/06): Рішення ЄСПЛ від 14/01/2011. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_858#Text

339. Справа «Беєлер проти Італії» Рішення ЄСПЛ від 05.01.2000 р. URL: <https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-181233>

340. Справа «Суханов та Ільченко проти України» (Заяви № 68385/10 та 71378/10): Рішення ЄСПЛ від 26.09.2014 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_a16#top

341. Роз'яснення АМКУ з питань застосування законодавства у сфері державної допомоги № 6-рр/дд від 17.11.2022 р.

342. Про Державний бюджет України на 2024 рік: Закон України від 09.11.2023 р. № 3460-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3460-20#Text>

343. Рішення у справі C-74/16 *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania проти Ayuntamiento de Getafe* від 27.06.2017 р. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:62016CJ0074>

344. Рішення Суду першої інстанції Європейського Союзу у з'єднаних справах T-132/96 та T-143/96 *Freistaat Sachsen та інші проти Комісії* від 15.12.1999 р. URL: <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=75792&doclang=en>

345. Про визнання підтримки суб'єкта господарювання, зазначеної в повідомленні, такою, що не є державною допомогою та є недопустимою державною допомогою відповідно до Закону: Рішення АМКУ від 27.01.2022 р. № 55-р. URL: [Про визнання підтримки суб'єкта господарювання, зазначеної в повідомленні, такою, що не є державною допомогою та є недопустимою державною допомогою відповідно до Закону](#) | Антимонопольний комітет України

346. Лабунський О. О. Щодо інституту державної допомоги суб'єктам господарювання. *Права людини, держава та суспільство в умовах воєнного стану: Збірник матеріалів VIII Міжвузівської науково-теоретичної конференції, 22 жовтня 2024 р.*, К.: КТГГ, 2024. С. 263-267.

347. Онісіфорова В. Ю., Сідельнікова В. К., Сковорода Г. С. Спрощена система оподаткування: сучасний стан, переваги, недоліки та перспективи. *Проблеми та перспективи розвитку підприємництва*, 2019. № 23. С. 158-166. URL: <https://dspace.hnpu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/6e17343b-9f31-4318-8238-9386ae682ed8/content>

348. Цимбалюк І. О. Фіскальний простір інклюзивного розвитку регіону в умовах фінансової децентралізації: теорія, методологія, практика: монографія. Луцьк: Вежа-Друк, 2022. 500 с.

349. Греца Я. В. Правові аспекти застосування ССООЗ під час податкового планування. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського*. Том 31 (70). № 1. 2020. С. 124-128. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/d082d791-1342-402b-91c9-5bf29847ed42/content>

350. Левін В. І. Удосконалення оподаткування малого і середнього бізнесу в контексті євроінтеграційного вектору розвитку України. *Наукові праці НДФІ*. 2014. № 4(69). С. 134-140.

351. Лаврова-Манзенко О. О., Уманська В. Г., Манзенко Є. В. Реалії та перспективи оподаткування малого бізнесу в Україні. *Управління змінами та інновації*. № 9. 2024. С. 55-59. URL: <https://cmi.politehnica.zp.ua/index.php/journal/article/view/126/119>

352. Парфенюк Т. В., Яструбський М. Я. Особливості застосування спрощеної системи оподаткування в Україні в умовах воєнного стану. *Економіка та суспільство*. 2022. № 44. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1795/1730>

353. Козинець І. Г., Кравченко О. В. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності: переваги та недоліки. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 3. С. 242-245. URL: http://www.lsej.org.ua/3_2020/60.pdf

354. Олейнікова Л. Є., Точиліна І. В. Спрощена система оподаткування малого бізнесу в Україні як форма державної підтримки. *Наукові праці НДФІ*. 2019. № 4. С. 108-124.

355. Сідляр В. В., Іванова А. М. Фіскальна значимість спрощеної системи оподаткування в Україні. *Економіка та суспільство*. 2025. № 73. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/5899/5837>

356. Лебеда М. Основні етапи розвитку системи оподаткування фізичних осіб – підприємців в Україні. *Ринок цінних паперів України*. 2016. № 1-2. С. 73-88.

357. Сплата підприємцями єдиного податку в 2023 році. URL: <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/685975.html>

358. Щодо виконання доходів місцевих бюджетів за 2018 рік: Довідка Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/vykonannia-dokhodiv-mistsevykh-biudzhetiv>

359. Щодо виконання доходів місцевих бюджетів за 2019 рік: Довідка Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/vykonannia-dokhodiv-mistsevykh-biudzhetiv>

360. Щодо виконання доходів місцевих бюджетів за 2020 рік: Довідка Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/vykonannia-dokhodiv-mistsevykh-biudzhetiv>

361. Щодо виконання доходів місцевих бюджетів за 2021 рік: Довідка Міністерства фінансів. URL: <https://mof.gov.ua/uk/vykonannia-dokhodiv-mistsevykh-biudzhetiv>

362. Щодо виконання доходів місцевих бюджетів за 2022 рік: Довідка Міністерства фінансів. URL: <https://mof.gov.ua/uk/vykonannia-dokhodiv-mistsevykh-biudzhetiv>

363. Щодо виконання доходів місцевих бюджетів за 2023 рік: Довідка Міністерства фінансів. URL: <https://mof.gov.ua/uk/vykonannia-dokhodiv-mistsevykh-biudzhetiv>

364. Ліквідація спрощеної системи оподаткування: наслідки для економіки України. URL: <https://iccu.org/likvidacziya-sproshhenoyi-systemy-opodatkuvannya-naslidky-dlya-ekonomiky-ukrayiny/>

365. Добрунік Т. П. Спрощена система оподаткування: фіскальна значимість та пріоритети розвитку. *Економіка та суспільство*. 2024. № 60. URL: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjA_oLB0_6PAxUCA9sEHZ6UGEYQFnoECCcQAQ&url=https%3A%2F%2Fecconomyandsociety.in.ua%2Findex.php%2Fjournal%2Farticle%2Fdownload%2F3543%2F3473%2F&usg=AOvVaw1Mndf_z3ULHfr4OM71ryL7&opi=89978449

366. Аналіз Національної стратегії доходів. URL: <https://case-ukraine.com.ua/news/otsinka%20analitichnymy-tsentramy-natsstrategiyi-dohodiv-2030/>

367. Петиція про перегляд Національної стратегії доходів зібрала голоси. URL: <https://ucci.org.ua/press-center/ucci-news/petitsiia-pro-peregliad-natsionalnoyi-strategiyi-dokhodiv-zibrala-golosi>

368. Нацстратегія доходів: чому бізнес б'є на сполох? URL: <https://www.dw.com/uk/nacionalna-strategia-dohodiv-do2030-roku-comu-biznes-be-na-spoloh/a-67889217>

369. Парламентське дослідження щодо впливу Національної стратегії доходів до 2030 року на бізнес, зокрема, малий та середній. URL: <https://research.rada.gov.ua/uploads/documents/33114.pdf>

370. Національна стратегія доходів: аналіз впливу на органи місцевого самоврядування. URL: <https://decentralization.ua/news/17374?page=0>

371. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1588. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11#Text>

372. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо усунення порушення прав самозайнятих осіб): Проект Закону від 16.10.2019 р. № 22001. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/635>

373. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування доходів, отриманих адвокатом, який зареєстрований як самозайнята особа, яка

провадить незалежну професійну діяльність: Проект Закону № 6358 від 29.11.2021 р.
URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/28374>

374. Українські біженці після трьох років війни. Четверта хвиля дослідження.
URL: https://ces.org.ua/refugees_fourth_wave/

375. European innovation scoreboard. URL: European innovation scoreboard - Research and innovation

376. Smarter, greener, more inclusive? Indicators to support the Europe 2020 strategy – 2019 edition. URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-statistical-books/-/KS-04-19-559>

377. Щодо доцільності запровадження податкових механізмів стимулювання інноваційно-інвестиційного розвитку в Україні. Аналітична записка. URL: <https://www.niss.gov.ua/doslidzhennya/ekonomika/schodo-docilnosti-zaprovadzhennya-podatkovikh-mekhanizmiv-stimulyuvannya>

378. Довідник по міжнародному стимулюванню НДІР 2025. URL: https://www.ey.com/en_gl/technical/tax-guides/worldwide-r-and-d-incentives-reference-guide

379. Європейський рейтинг інновацій 2016. URL: European Innovation Scoreboard 2016 - Maastricht University

380. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо надання платникам податків податкового інвестиційного кредиту: проект Закону від 13.02.2020 р. № 3063. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/1053>

381. Про внесення змін до пункту 4 розділу XXI «Прикінцеві та перехідні положення» Митного кодексу України щодо компенсації інвестицій через податки: проект Закону від 25.06.2025 р. № 13414. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/56645>

382. Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо компенсації інвестицій через податки: проект Закону від 25.06.2025 р. № 13415. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/56646>

383. Corporate income tax reduction opportunities still available. URL: https://grantthornton.hu/en/news/corporate-income-tax-and-tax-base-reducing-items?utm_source=chatgpt.com

Проект
вноситься народними
депутатами України

ЗАКОН УКРАЇНИ

Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання та розвитку малого і середнього підприємництва в Україні

Верховна Рада України **п о с т а н о в л я є**:

I. Внести до Податкового кодексу України (Відомості Верховної Ради України, 2011 р., № 13-17, ст. 112) такі зміни:

1. Пункт 292.13 статті 292 доповнити підпунктом 292.13.1 такого змісту:

«Суб'єкти господарювання – платники єдиного податку третьої групи мають право зменшувати оподатковуваний дохід на підтвержені документально витрати, прямо пов'язані з провадженням господарської діяльності».

2. Пункт 296.10 статті 296 викласти в такій редакції:

«Реєстратори розрахункових операцій та/або програмні реєстратори розрахункових операцій не застосовуються платниками єдиного податку першої та другої групи».

3. Підпункт 5 пункту 297.1 статті 297 викласти в такій редакції:

«рентної плати за спеціальне використання води та спеціальне використання лісових ресурсів, якщо такі ресурси використовуються виключно для забезпечення власних виробничих потреб платників єдиного податку третьої та четвертої груп, зареєстрованих та фактично здійснюючих діяльність на територіях, віднесених Кабінетом Міністрів України до економічно вразливих, деокупованих або територій пріоритетного відновлення».

4. Пункт 297.1 статті 297 доповнити підпунктом 6, виклавши його в такій редакції:

«б) зменшення ставки єдиного соціального внеску за умови:

а) зменшення стандартної ставки єдиного соціального внеску на 50 % для новостворених фізичних осіб-підприємців та юридичних осіб, у тому числі сільськогосподарських товаровиробників, які використовують працю найманих осіб, на перші 24 місяці підприємницької діяльності;

б) зменшення стандартної ставки єдиного соціального внеску на 20 % для платників єдиного податку, які здійснюють пріоритетні напрямки інноваційної діяльності відповідно до Закону України «Про пріоритетні напрями інноваційної діяльності в Україні»;

в) зменшення стандартної ставки єдиного соціального внеску до 50 % для платників єдиного податку, які здійснюють діяльність на економічно вразливих територіях (прифронтових, деокупованих, депресивних, з низьким рівнем зайнятості та інших територіях пріоритетного відновлення)».

2. Внести зміни до таких законів України:

1) частину 1 статті 15 Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» (Відомості Верховної Ради України, 2013, № 3, ст. 23) викласти в такій редакції:

«Державна підтримка суб'єктів малого і середнього підприємництва та об'єктів інфраструктури підтримки малого і середнього підприємництва включає фінансову, інформаційну, консультаційну підтримку, у тому числі підтримку у сфері інновацій, науки і промислового виробництва, підтримку суб'єктів малого і середнього підприємництва, що провадять експортну діяльність, підтримку у сфері підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації управлінських кадрів та кадрів ведення бізнесу, а також підтримку засобами податкового стимулювання».

2) частину 1 статті 4 Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» (Відомості Верховної Ради, 2014, № 34, ст. 1173) викласти в такій редакції, виключивши як самостійну форму державної допомоги – відстрочення або розстрочення сплати податків, зборів чи інших обов'язкових платежів:

«Державна допомога полягає у передачі ресурсів держави чи місцевих ресурсів окремим суб'єктам господарювання, а також у втратах доходів відповідних бюджетів.

Державна допомога може реалізовуватися, зокрема, у таких формах:

- 1) надання субсидій та грантів;
- 2) надання дотацій;
- 3) надання податкових пільг;
- 4) списання боргів, включно із заборгованістю за надані державні послуги, списання штрафних санкцій, компенсація збитків суб'єктам господарювання;
- 5) надання гарантій, кредитів на пільгових умовах, обслуговування кредитів за пільговими тарифами;
- 6) зменшення фінансових зобов'язань суб'єктів господарювання перед фондами загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- 7) надання, прямо чи опосередковано, суб'єктам господарювання товарів чи послуг за цінами нижче ринкових або придбання товарів чи послуг суб'єктів господарювання за цінами, вище ринкових;
- 8) продаж державного майна за цінами, нижче ринкових;
- 9) збільшення державної частки в статутному капіталі суб'єктів господарювання або збільшення вартості державної частки на умовах, неприйнятних для приватних інвесторів».

II. Цей Закон набирає чинності з дня його опублікування.

III. Кабінету Міністрів України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом:

- привести свої нормативно-правові акти у відповідність із цим Законом;
- забезпечити перегляд і скасування міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади їх нормативно-правових актів, що суперечать цьому Закону.

Голова Верховної Ради України

ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

до проекту Закону України

«Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо стимулювання та розвитку малого і середнього підприємництва в Україні»

1. Обґрунтування необхідності прийняття акта

Прийняття зазначеного законопроекту зумовлено необхідністю удосконалення окремих положень діючого законодавства, забезпечення реалізації державної підтримки щодо стимулювання та розвитку малого і середнього підприємництва в Україні.

Сектор малого і середнього підприємництва відіграє ключову роль у забезпеченні економічної стабільності, формуванні конкурентного середовища, створенні робочих місць та відновленні економічної активності держави. Водночас сучасні соціально-економічні умови, пов'язані з наслідками повномасштабної збройної агресії проти України, призвели до істотного зниження ділової активності суб'єктів малого бізнесу, скорочення кількості суб'єктів господарювання, зменшення обсягів виробництва та ускладнення умов ведення підприємницької діяльності. За таких умов забезпечення ефективної державної підтримки малого і середнього підприємництва набуває особливого значення як інструмент економічної стабілізації та відновлення.

Аналіз чинного законодавства свідчить про наявність низки системних проблем у сфері податкового стимулювання малого бізнесу, зокрема фрагментарність правового регулювання, недостатню узгодженість між положеннями Податкового кодексу України та спеціальних законів, відсутність комплексного підходу до використання податкових інструментів як форми державної підтримки. Наявні податкові механізми не повною мірою відповідають сучасним економічним викликам та потребам розвитку підприємництва, що обмежує потенціал малого бізнесу як драйвера економічного зростання.

Потреба у вдосконаленні законодавства також зумовлена необхідністю реалізації стратегічних документів державної політики, спрямованих на підтримку та розвиток

малого і середнього підприємництва, зокрема шляхом спрощення умов ведення бізнесу, зменшення адміністративного навантаження та запровадження стимулюючих податкових механізмів. У контексті євроінтеграційного курсу України важливим є також приведення національного законодавства у відповідність до європейських підходів щодо підтримки підприємництва, які передбачають застосування прозорих, передбачуваних і економічно обґрунтованих податкових стимулів.

Запропонований законопроект спрямований на удосконалення правових засад державної підтримки суб'єктів малого і середнього підприємництва шляхом внесення змін до Податкового кодексу України та пов'язаних законодавчих актів, що дозволить створити більш сприятливі умови для розвитку малого бізнесу, підвищити рівень підприємницької активності, стимулювати інноваційні та соціально значущі види діяльності, а також сприяти відновленню економіки та забезпеченню сталого розвитку.

Прийняття акта сприятиме формуванню системного підходу до податкового стимулювання малого бізнесу, підвищенню ефективності державної підтримки та створенню передумов для розширення економічної бази держави в середньо- та довгостроковій перспективі.

2. Цілі і завдання прийняття акта

Метою прийняття Закону є створення сприятливих правових та економічних умов для стимулювання розвитку малого і середнього підприємництва шляхом удосконалення механізмів податкового регулювання та забезпечення системності застосування інструментів податкового стимулювання як напрямудержавної підтримки суб'єктів господарювання.

Досягнення зазначеної мети передбачається шляхом реалізації таких завдань:

– удосконалення порядку визначення об'єкта оподаткування платників єдиного податку третьої групи шляхом надання права враховувати документально підтвержені витрати, безпосередньо пов'язані з провадженням господарської діяльності;

– зменшення адміністративного навантаження на платників єдиного податку першої та другої груп через спрощення вимог щодо застосування реєстраторів розрахункових операцій;

– запровадження диференційованих підходів щодо застосування окремих податкових та соціальних платежів з урахуванням стадії розвитку бізнесу, інноваційної спрямованості діяльності та особливостей здійснення підприємницької діяльності на економічно вразливих територіях;

– нормативне закріплення податкової підтримки як самостійного напрямку державної підтримки малого і середнього підприємництва;

– удосконалення положень законодавства у сфері державної допомоги суб'єктам господарювання з метою забезпечення правової визначеності та узгодженості із податковими механізмами стимулювання.

Реалізація зазначених завдань спрямована на підвищення конкурентоспроможності суб'єктів малого і середнього підприємництва, активізацію їх інвестиційної та інноваційної діяльності, легалізацію господарських процесів та розширення економічної бази держави.

3. Загальна характеристика і основні положення проекту закону

Проектом Закону передбачається внесення змін до Податкового кодексу України, Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» та Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання».

Зокрема, за рахунок внесення змін та доповнень до Податкового кодексу України пропонується: удосконалити порядок визначення оподаткованого доходу платників єдиного податку третьої групи; спростити умови здійснення підприємницької діяльності для платників єдиного податку першої та другої груп шляхом виключення обов'язку застосування реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій; встановити додаткові стимули для розвитку підприємництва шляхом коригування підходів до застосування окремих платежів, зокрема щодо рентної плати за спеціальне використання природних ресурсів для суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність на

економічно вразливих або територіях пріоритетного відновлення; запровадити стимулюючі механізми щодо зменшення фінансового навантаження на новостворені підприємства, суб'єктів інноваційної діяльності та бізнес, що функціонує у складних соціально-економічних умовах.

Змінами до Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» передбачається розширення переліку інструментів державної підтримки шляхом включення податкового стимулювання як одного з її самостійних напрямів.

Проектом також пропонується внесення змін до Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» з метою уточнення переліку форм державної допомоги та забезпечення узгодженості правового регулювання із податковими механізмами підтримки підприємництва.

4. Стан нормативно-правової бази у даній сфері правового регулювання

Законодавчими актами, що визначають дану сферу правового регулювання, є Податковий кодекс України, Закон України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» та Закон України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання».

Реалізація положень зазначеного законопроекту після його прийняття не потребує внесення змін до інших законів.

5. Фінансово-економічне обґрунтування

Реалізація проекту не має впливу на видаткові показники бюджету.

6. Прогноз соціально-економічних та інших наслідків прийняття проекту закону

Прийняття цього проекту дозволить:

по-перше, створити більш сприятливі податкові умови для розвитку малого і середнього підприємництва, зменшити фінансове та адміністративне навантаження на суб'єктів господарювання;

по-друге, стимулювати започаткування нових бізнесів, легалізацію підприємницької діяльності та підвищення рівня зайнятості населення;

по-третє, активізувати інноваційну та інвестиційну діяльність суб'єктів малого і середнього підприємництва, зокрема у пріоритетних та соціально значущих сферах;

по-четверте, сприяти економічному відновленню та розвитку територій, віднесених до економічно вразливих або територій пріоритетного відновлення;

по-п'яте, забезпечити нормативну узгодженість між положеннями податкового законодавства та законодавства у сфері державної підтримки і державної допомоги суб'єктам господарювання;

по-шосте, наблизити національні підходи до підтримки малого бізнесу до сучасних європейських стандартів стимулювання підприємництва.

Народний депутат України



ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДПС У ВІННИЦЬКІЙ ОБЛАСТІ

вул. Хмельницьке шосе, 7. м. Вінниця, 21028, тел.: (0432) 59-23-01, 66-11-27, факс: (0432) 59-23-10.
E-mail: vin.official@tax.gov.ua, код згідно з ЄДРПОУ ВП 44069150

від _____ 20__ р. № _____ на № _____ від _____ 20__ р.

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Лабунського Олександра Олександровича на тему
«Державна підтримка суб'єктів малого підприємництва засобами
податкового стимулювання: господарсько-правовий аспект» поданого на
здобуття наукового ступеня доктора філософії
за спеціальністю 081 «Право»**

Цією довідкою засвідчено, що окремі результати дисертаційного дослідження Лабунського О.О. на тему «Державна підтримка суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання: господарсько-правовий аспект» у формі наукових статей та доповідей на науково-практичних заходах:

1. Лабунський О. О. Єдиний податок для приватних підприємців в умовах воєнного стану. *Правничий часопис ДонНУ імені Василя Стуса*. № 2. 2022. С. 92-102. URL: <https://jpchdnu.donnu.edu.ua/article/view/13582/13487>

2. Лабунський О. О. Державна підтримка малого бізнесу в країнах Європи за рахунок податкових важелів. *Юридичний бюлетень*. № 30. 2023. С. 35-42. URL: <http://www.lawbulletin.oduvs.od.ua/archive/2023/30/4.pdf>

3. Лабунський О. О. Щодо розмежування категорій «державна підтримка» та «державна допомога». *Науковий вісник Дніпровського державного університету внутрішніх справ*. 2025. № 1. С. 298-307. URL: <https://visnik.dduvs.edu.ua/index.php/visnyk/article/view/1262>

4. Костенко Ю. О., Лабунський О. О. Щодо поняття та змісту податкового стимулювання. *Право і суспільство*. 2025. № 2. С. 316-325. URL: <http://pravoisuspilstvo.org.ua/index.php/archiv?id=191>

5. Лабунський О. О. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності, як спеціальний податковий режим. Осінні юридичні читання – 2022. *Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки*. Випуск XXXI: Матеріали ВНК. 24 листопада 2022 р., Вінниця. ДонНУ імені Василя Стуса, 2022. С. 240-243.

6. Лабунський О. О. Щодо стимулюючої функції податків на прикладі спеціальних податкових режимів. Весняні юридичні читання – 2023. *Сучасні*

К

ГУ ДПС У ВІННИЦЬКІЙ ОБЛАСТІ
37/13-04 від 20.01.2026



проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки. Випуск XXXIII: Матеріали ВНПК. 20 квітня 2023 р., Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2023. С. 254-256.

7. Лабунський О. О. Щодо інструментів державної підтримки малого бізнесу в умовах воєнного стану. *Фінансова система України: сучасні виклики та загрози на шляху до Європейського Співтовариства*: матеріали круглого столу (м. Харків, 19 квіт. 2024 р.) / редкол: О.О. Дмитрик, К.В. Єфремова, Ю.О. Костенко; Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого, каф. фін. права; Держ. наук.-дослід. ін-т МВС України, лаб. прав. та орг. забезп. діяльності м-ва; Донец. нац. ун-т ім. Василя Стуса, юрид. ф-т. Харків: Право, 2024. С. 82-85.

8. Лабунський О. О. Сучасні тенденції цифровізації в бізнес-сфері України. Трансформація фіскальної політики в умовах євроінтеграції: Матеріали XV МНПК. 22 листопада 2024 р. Ірпінь: Міністерство фінансів України, Державний податковий університет, 2024. URL: <https://konf-pravo.kpi.ua/tsifrov/paper/view/31277>

9. Лабунський О. О. Щодо кваліфікації податкових інструментів як форми державної допомоги. Весняні юридичні читання – 2025. *Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки.* Матеріали ВНПК. 23-24 квітня 2025 р., Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2025. С. 149-153.

Впроваджені в правозастосовну діяльність ГУ ДПС у Вінницькій області.

Форма впровадження – узагальнення правозастосовної практики з питань надання податкових пільг та застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності; організація навчальних заходів для працівників ГУ ДПС з метою удосконалення знань і підвищення професійної компетентності у сфері правового регулювання державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання в контексті євроінтеграційних процесів.

Очікувані результати впровадження: підвищення ефективності правозастосовної діяльності податкових органів у частині реалізації заходів державної підтримки малого бізнесу; забезпечення єдності правозастосовної практики щодо кваліфікації податкових стимулів як форми державної допомоги; удосконалення механізмів взаємодії між контролюючими органами та суб'єктами малого підприємництва; формування правових і організаційних передумов для гармонізації податкового законодавства України з правом Європейського Союзу.

Начальник відділу супроводження
судових спорів щодо банкрутства
та стягнення заборгованості
управління по роботі з податковим боргом
ГУ ДПС у Вінницькій області



Руслан ОСТРОВЕРХ

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА



ЗАТВЕРДЖУЮ

Проректор з наукової роботи

Сергій РАДІО

» _____ 2025 р.

АКТ № 31-25/2.0-24

**впровадження результатів дисертаційного дослідження
ЛАБУНСЬКОГО Олександра Олександровича
«Державна підтримка суб'єктів малого підприємництва засобами
податкового стимулювання: господарсько-правовий аспект»
(спеціальність 081 Право) у навчальний процес
Донецького національного університету імені Василя Стуса**

1. Комісія у складі:

Голова: Світлана КНИШ, завідувач навчального відділу;

Члени комісії: Ганна ПЕТРЕНКО, завідувач відділу аспірантури та докторантури «Докторська школа»;

Олена АРТЕМЕНКОВА, завідувач навчальної лабораторії "Бізнес-клініка".

у період з 12.11.2025 р. по 13.11.2025 р. розглянула матеріали впровадження результатів зазначеної дисертаційної роботи у навчальний процес.


2. Комісія встановила:

Результати дисертаційного дослідження ЛАБУНСЬКОГО Олександра Олександровича «Державна підтримка суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання: господарсько-правовий аспект» впроваджено у навчальний процес кафедри господарського та адміністративного права Донецького національного університету імені Василя Стуса шляхом використання викладачами кафедри основних положень дисертації (щодо поняття та сутнісних характеристик державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання; правової природи державної допомоги та процедури її надання у формі податкових пільг; особливостей реалізації стимулюючої функції малого бізнесу в межах загальної системи оподаткування та спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності; сучасних тенденцій та перспектив розвитку правового регулювання державної підтримки суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання), що сприяло більш ґрунтовному, цілісному розумінню значення та ролі державної підтримки малого бізнесу у формі податкових заходів під час викладання наступних освітніх компонентів:

1. «Фінансове право» (ОС «Бакалавр», 4 курс, 2 години лекцій, 8 годин практичних занять);

2. «Проблеми податкового права» (ОС «Магістр», 1 курс, 2 години лекцій).
Позитивний вплив упровадження результатів дисертаційного дослідження ЛАБУНСЬКОГО Олександра Олександровича «Державна підтримка суб'єктів малого підприємництва засобами податкового стимулювання: господарсько-правовий аспект» обговорено на засіданні кафедри господарського та адміністративного права (протокол № 3 від 20.10.2025 р.) юридичного факультету.

Декан юридичного факультету


Ірина КОВАЛЬ

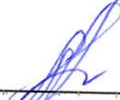
Голова комісії

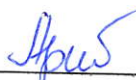

Світлана КНИШ

Завідувач кафедри господарського та адміністративного права


Ліна ДОРОШЕНКО

Члени комісії:


Ганна ПЕТРЕНКО


Олена
АРТЕМЕНКОВА